

UTTAKSBESKATNING ETTER SKATTELOVEN § 9-14 I ET EØS-RETTLIG LYS – SÆRLIG OM IMMATERIELLE EIENDELER

Kandidatnummer:

Leveringsfrist: 25. november 2009

Til sammen 17762 ord

09.09.2009

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING.....</u>	<u>1</u>
1.1	Kort om avhandlingens tema.....	1
1.2	Hvorfor er det behov for å uttaksbeskatte?	2
1.3	Presiseringer og avgrensinger	4
1.3.1	Uttak	4
1.3.2	Norsk beskatningsområde.....	5
1.3.3	Skatteavtaler som bygger på unntaksmetode eller kreditmetode	5
1.4	Videre fremstilling.....	7
	<u>DEL I: NORSKE REGLER OM UTTAKSBESKATNING.....</u>	<u>7</u>
<u>2</u>	<u>SKATTELOVENS NYE § 9-14</u>	<u>8</u>
2.1	Hvem kan beskattes etter sktl § 9-14?	9
2.1.1	Hvem er skattepliktig for virksomhetsinntekt?	9
2.1.2	Hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattesubjekter	11
2.2	Når inntrer utflyttingsskatt?	13
2.2.1	Uttaksskatteplikt for hjemmehørende skattesubjekter, § 9-14 (2) litra A.....	13
2.2.2	Uttaksskatteplikt for ikke-hjemmehørende skattesubjekter, § 9-14 (2) litra B.....	14
2.2.3	Skatteplikt ved NOKUS, § 9-14 (2) litra C.....	16
2.2.4	Skatteplikt etter § 9-14 (2) 2. ledd.	16
2.3	Betinget og ubetinget beskatning etter sktl § 9-14.....	17
2.3.1	Betinget/utsatt uttaksbeskatning	17
2.3.2	Ubetinget/irreversibel uttaksbeskatning.....	17
2.3.3	Hvorfor skilles det mellom ubetinget og betinget skatteplikt?	18
2.4	Immaterielle eiendeler	20

<u>DEL II: ER SKATTELOVEN § 9-14 EØS-STRIDIG?</u>	<u>23</u>
<u>3 KORT OM METODE</u>	<u>23</u>
<u>4 ER EØS-AVTALEN DIREKTE ANVENDELIGE OVERFOR NORSK BESKATNINGSMYNDIGHET?</u>	<u>24</u>
4.1 De fire friheters virkning for Norges utøvelse av direkte beskatningsmyndighet.	25
4.2 Hvilken av de fire friheter er relevante for uttaksbeskatning etter § 9-14?	26
4.2.1 Omfatter etableringsretten flytting av immaterielle eiendeler?	27
4.2.2 Hvem kan påberope seg etableringsretten?	28
4.2.3 Restriksjons- og diskrimineringsforbudene	28
<u>5 ER SKATTELOVEN § 9-14 I STRID MED RESTRIKSJONS-/DISKRIMINERINGSFORBUDET I ETABLERINGSRETEN?</u>	<u>30</u>
5.1 Er sktl § 9-14 i strid med EØS-retten som følge av <i>høyere</i> beskatning - dobbeltbeskatningsvirkning?	31
5.1.1 Er sktl § 9-14 i strid med EØS-retten grunnet forskjeller i skattesystemer?	32
5.1.2 Sktl § 9-14 og substansiell forskjellsbehandling	33
5.2 Er <i>fremskyndet</i> skattlegging ved uttak EØS-stridig?	35
5.2.1 Fysiske personer med virksomhetsinntekt	35
5.2.2 Juridiske personer med virksomhetsinntekt	38
5.2.2.1 Gjelder prinsippene i <i>Lasteyrie</i> - og N-saken for juridiske personer?	39
5.2.2.2 Foreligger det nasjonalitets- eller destinasjonsbestemt forskjellsbehandling?	43
5.2.3 Innebærer sktl § 9-14 (1) jf (3)e, en ikke-diskriminerende forskjellsbehandling (restriksjon)?	48
5.2.4 Oppsummering	49
<u>6 KAN SKTL § 9-14 (1) JF (3)E BEGRUNNES, TIL TROSS FOR STRID MED ETABLERINGSRETEN?</u>	<u>50</u>
6.1 Nøytraliseres restriksjonsvirkninger ved ubetinget uttaksbeskatning av fradragretten for latente tap?	50

6.2	Kan sktl § 9-14 forsvares ut fra regelens formål og allmenne hensyn?	52
6.2.1	Finansdepartementets begrunnelse for sktl § 9-14.....	53
6.2.1.1	Fare for uthuling av det norske skattefundament	53
6.2.1.2	Fare for omgåelse av norsk gevinstbeskatning.....	55
6.2.1.3	Kan territorialitetsprinsippet begrunne uttaksbeskatning for ikke-hjemmehørende?	57
6.2.2	Finnes det andre allmenne hensyn som kan forsvare sktl § 9-14?	58
6.2.2.1	Hensynet til effektiv skattekontroll	59
6.2.2.2	Hensynet til sammenhengen i det norske skattesystem.....	61
6.2.3	Kan formålet bak sktl § 9-14 nås på en mindre inngripende måte?	63
6.2.3.1	Kan man ha løpende skatteinnbetaling?	64
6.2.3.2	Kan utsatt skatteplikt avhjelpe restriksjonsvirkningene?	64
6.2.3.3	Anti-misbrukslovgivning	67
6.2.3.4	Er frem- eller reforhandling av skatteavtaler en realistisk mulighet?	68
7	<u>AVSLUTNING: ER UBETINGET UTTAKSBESKATNING AV IMMATERIELLE EIENDELER, SKTL § 9-14, I STRID MED DISKRIMINERINGS- /RESTRIKSJONSFORBUDET?.....</u>	70
8	<u>LITTERATURLISTE</u>	74
9	<u>DOMSREGISTER.....</u>	74
10	<u>LOVREGISTER</u>	78
11	<u>DIREKTIV OG RESOLUSJONER.....</u>	79
12	<u>FORARBEIDER.....</u>	80
13	<u>SKATTEAVTALER.....</u>	80
14	<u>UTTALELSER, HØRINGSNOTATER M.V.</u>	80

1 Innledning

1.1 Kort om avhandlingens tema

Avhandlingen omhandler uttaksbeskatning etter skattelovens (sktl) nye § 9-14 ved utflytting av eiendeler. Hovedfokuset er på uttaksbeskatning av immaterielle eiendeler og om en slik exit skatteregel er i strid med etableringsretten i EØS-avtalen artikkel 31.

Skatteplikt etter sktl nye § 9-14 utløses ved *uttak* av immaterielle eiendeler fra norsk beskatningsområde, der uttaket er eget innvinningstidspunkt for latente gevinster på eiendelene som flyttes. Fysisk flytting av eiendelen er ikke et vilkår etter § 9-14. Det sentrale er om eiendelen mister tilknytning til norsk beskatningsområde. Sktl § 9-14 utgjør en ny hjemmel for beskatning av urealiserte gevinster ved opphør av tilknytning til norsk beskatningsområde. Paragrafen gjelder ved siden av blant annet sktl § 14-64 om tilbakeføring av meravskrivning ved utflytting av eiendeler og sktl § 10-71 som gjelder beskatning av eiendeler tilsvarende § 9-14 der hele virksomheten flytter ut. Sktl § 9-14 rekker ut over det tradisjonelle trekk ved norsk rett der gevinster først kommer til beskatning ved realisasjon, jf sktl §§ 5-1 jf 5-30 og 6-2.

Avhandlingen gjelder utelukkende uttaksbeskatning av immaterielle eiendeler. Skatteplikten for slike eiendeler er umiddelbar/ubetinget, det vil si oppstår ved uttaket. Dette gjelder tilsvarende for omsetningsgjenstander. Umiddelbar beskatning av omsetningsgjenstander skyldes at de er lett omsettelige. Øvrige eiendeler som beskattes etter sktl § 9-14 er underlagt betinget beskatning, det vil si utsatt beskatning som følge av at de tyngre omsettelige. Immaterielle eiendeler derimot, brukes opp eller omsettes sjelden.

Et spørsmål er hvorfor immaterielle eiendeler er underlagt ubetinget beskatning etter sktl § 9-14. Videre er det spørsmål om ubetinget beskatning er i overensstemmelse med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

1.2 Hvorfor er det behov for å uttaksbeskatte?

Det norske næringsliv er gjenstand for en stadig økende internasjonalisering. Stikkordsmessig skyldes internasjonaliseringsbehovet blant annet nasjonal tilretteleggelse for virksomhet, konkurransedyktighet grunnet geografisk plassering og næringsdrivendes ønske om å nå et større marked.

Fri forflytning og internasjonalisering er et av grunnprinsippene ved EØS-avtalen som er inkorporert i norsk rett.¹ De sentrale prinsippene er de fire friheter; fri bevegelighet av varer, personer, tjenester og kapital, herunder prinsippet om retten til fri etablering (redegjøres for i avhandlingens del II).

Internasjonaliseringen av virksomheter kan skje på mange måter; gjennom oppkjøp, utflytting, fisjon, fusjon m.v. Slike overføringer i tradisjonell forstand behandles ikke i fremstillingen her. Derimot behandles utflytting av enkelte eiendeler som flyttes ut av norsk beskatningsområde, men holdes innen samme virksomhet (skattesubjekt). Dette gjelder hovedsakelig overføringer til/fra driftsteder i utlandet eller i Norge. Slike driftsteder går under betegnelsen sekundæretableringer etter EØS-avtalens artikkel 31 (1), 2.pktm, tilsvarende EF traktaten art 43, para 1, 2.pktm.² I sktl § 9-14 er driftsteder som agenturer og filialer o.l. sentrale.³ Slike driftsteder er ikke selvstendige juridiske personer, men utskudd av virksomheten (hovedkontoret) som har opprettet dem. Driftsstedet er underlagt hovedkontorets ledelse og kontroll, og dets kontraheringsmuligheter avhenger av

¹ EØS-loven § 1

² Barnard (2007) s. 310

³ Stokholm(2008) s.300

markedets tillit til virksomheten. Hovedkontoret hefter også for driftsstedets forpliktelser, herunder skatt.⁴

Det sentrale ved flytting av eiendeler innad i skattesubjektet er at slike eiendeler potensielt er gjenstand for verdiøkning eller tap opparbeidet innenfor en stats grenser. Verdiøkninger eller tap skyldes eksempelvis verdistigning, reduksjon i skattemessig verdi (blant annet ved avskrivning), økt eller synkende interesse for patent, et merkebares popularitet, omdømme m.v. Verdiendringene utgjør latente/potensielle gevinster eller tap på eiendelene. Til nå har slike gevinster etter norsk rett kun kommet til beskatning ved realisasjon av eiendelen, jf sktl §§ 5-1 jf 5-30, eller ved inntektsoppgjør etter sktl §§ 14-64 jf 14-60. Derimot har det ikke vært hjemmel for beskatning av urealiserte gevinster ved utenlandsoverføringer av eiendeler.⁵ Norsk skattemessig kontinuitet har dermed blitt avbrutt ved uttak av eiendelen fra beskatningsområdet.⁶

En uinnskrenket rett til utflytting av kapitalobjekter kan gi virksomheter incentiver til skatteutnyttelse og skatteflukt, uten at den norske staten kan hindre tap av skatteinntekter. Et eksempel er utflytting av eiendel i forkant av utflytting av virksomheten, som deretter flytter ut mer eller mindre er tomt. Et annet eksempel er utføring av eiendelen til stat med gunstigere gevinstbeskatning i forkant av salg, på bekostning av høy-skatteland.⁷ Følgen vil lett bli at norske skattemyndigheter ikke får mulighet til å beskatte gevinster opparbeidet under gunstig norsk infrastruktur som lovgivning og tilretteleggelse på annet vis m.v., som igjen innebærer reduksjon i skatteproveny.⁸ Skatteloven § 9-14 utgjør således en *preventiv* exit skatt.⁹

⁴ Werlauff(2002) s.216-217

⁵ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt. 8.2.3.

⁶ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt. 8.5.8.2 s.61.

⁷ Führich (2008) s.10

⁸ Bullen(2005) s.256, Ot.prp. nr 1(2008-2009) pkt.8.5.1.

⁹ Bullen(2005) s.263

Som nevnt er realisasjon ordinært utløsende faktor for gevinstbeskatning. Ved utflytting har man derimot gitt uttaksdisposisjonen, emigrasjonstidspunktet for eiendelen, skatteutløsende virkning. Uttaket blir da et fremskyndet innvinningstidspunkt for den latente gevinsten, med andre ord et fiktivt realisasjonstidspunkt. Dette er hovedprinsippet bak uttaksbeskatning/exit skatt. Skatteloven § 9-14 vil omtales nærmere i oppgavens del I.

1.3 Presiseringer og avgrensninger

Det vil her gjøres rede for nødvendige avgrensninger og sentrale begreper som anvendes senere i oppgaven.

1.3.1 Uttak

Uttak er utløsende faktor for beskatning etter sktl § 9-14. I den norske skatteloven er uttak brukt i forskjellige sammenhenger med forskjellige betydninger. Som hovedregel brukes begrepet i betydningen uttak fra virksomhet til eget eller nærstående bruk, jf sktl § 5-2, som gaveoverføringer, aksjeselskapers utdeling av utbytte m.v. Et unntak fra hovedbruken er uttak i betydning uttak av saldodriftsmidler fra norsk beskatningsområde etter sktl §§ 14-64 jf 14-60. Sktl § 14-64 hjemler for øvrig tilbakeføring av meravskrivninger, ikke beskatning av urealiserte gevinster. Etter lovendring av 14. desember 2007 nr. 107, gjelder sktl §§ 14-60 til § 14-64 bare der skatteyder er hjemmehørende i stat utenfor EØS.¹⁰ Bestemmelsene faller utenfor avhandlingens rammer som er EØS-området. Sktl § 9-14 er et annet unntak fra hovedregelen av begrepsbruken i sktl § 5-2. I sktl § 9-14 brukes uttak om situasjonen der eiendel som flyttes ut mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde.¹¹

¹⁰ Ot.prp.nr.1(2008-2009) 8.5.2.2. s.52, sammenholdt med pkt. 8.5.12.4.

¹¹ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.2.1.

1.3.2 Norsk beskatningsområde

Sktl § 9-14 gjelder uttak fra *norsk beskatningsområde*. Å definere betegnelsen norsk beskatningsområde er avgjørende for å fastlegge tilfellene som utløser uttaksbeskatning etter § 9-14. Innholdet i betegnelsen etter § 9-14 fremgår av (2). Det sentrale ved norsk beskatningsområde er at det er situasjonsavhengig, ikke geografisk avgrenset, jf ”eiendelens ... tilknytning” i 2. litra b. Eiendelen befinner seg innen norsk beskatningsområde om gevinsten kan beskattes her etter sktl §§ 2-1 til 2-3, 10-61 eller petroleumsskatteloven § 2, og Norge ikke har frasagt seg beskatningsrett i skatteavtale med fremmed stat, jf § 9-14, (3) litra a-c. Sktl § 9-14 må avgrenses mot utflyttingsskatt etter sktl §§ 10-70 og 10-71 der den personlige skatteyder eller selskapet i det hele emigrerer fra norsk beskatningsområde. Sktl § 10-70 hjemler skatteplikt på gevinster av finansielle eiendeler tilhørende personlige skatteytere. Slike eiendeler omfattes ikke av sktl § 9-14, jf 4.ledd. Sktl § 10-71 hjemler gevinstbeskatning av eiendeler der hele selskaper flytter ut. Der § 10-71 overlapper § 9-14, går § 10-71 foran.¹² Det må og avgrenses mot sktl §§ 14-7 og 14-48 om oppgjør av skatteposisjoner. I de tilfeller det er aktuelt, vil disse paragrafene kunne supplere og utfylle sktl § 9-14.¹³ Dette omtales ikke i avhandlingen.

Oppsummert er en immateriell eiendel tatt ut av norsk beskatningsområde der skatteplikt til Norge for eiendelen etter sktl §§ 2-1 til 2-3, 10-61 eller petrsktl § 2 eller skatteavtale opphører.

1.3.3 Skatteavtaler som bygger på unntaksmetode eller kreditmetode

Uttak fra norsk beskatningsområde kan foreligge om eiendelen flyttes til en stat der Norge gjennom skatteavtale har frasagt seg retten til beskatning, eller at avtalen Norge har med en stat endres slik at norsk beskatningsrett faller bort.

¹² Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.12.2 jf 8.5.11

¹³ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.12.3.

De fleste skatteavtaler bygger på enten *unntaksmetoden* (også kalt *eksempsjonsmetoden* eller *fordelingsmetoden*) eller *kreditmetoden*. I metodeartikkelen i OECDs mønsteravtale er det disse to metoder for skattlegging statene er henvist til.¹⁴ Ved begge metoder søkes det å unngå dobbeltbeskatning.

Det skilles i denne fremstilling mellom hjemstat og kildestat. Hjemstat er der skattyter er hjemmehørende; etter norsk rett alminnelig skattepliktig. I en kildestat er skattyter ikke-hjemmehørende; etter norsk rett begrenset skattepliktig, se mer pkt 2.1.1.

Skatteavtaler med unntaksmetode innebærer at hjemstaten skal lempe sin beskatningsrett til fordel for kildestaten. Om en eiendel tilhørende en norsk virksomhet flyttes til en stat Norge har skatteavtale med unntaksmetode, eller Norges skatteavtale med staten eiendelen befinner seg i endres til unntaksmetode, utløses uttaksbeskatning etter sktl § 9-14.

Skatteavtaler med kreditmetode innebærer en toleddet prosess, der allerede foretatt skattlegging i kildestaten kommer til fradrag ved skattlegging i hjemstaten. I de tilfeller en eiendel tilhørende en norsk virksomhet flyttes til en stat Norge har avtale med kreditmetode vil det i motsetning til ved unntaksmetode, ikke utløses uttaksskatteplikt. Norge vil etter skatteavtalen ha beskatningsrett i behold, men med pålagt fradrag for betalt skatt i kildestat. Der skattenivået er høyere i kildestaten enn i hjemstaten, oppstår et særproblem ved såkalt ordinær kredit (som gjelder fradrag tilsvarende den skatt som hjemstaten har utlignet på utenlandsinntekten). Dette omtales under i pkt.5.1.1.

For ikke-hjemmehørende utløses uttaksskatteplikt uansett avtale, som følge av at Norge etter utflytting verken er kilde- eller hjemstat, se pkt. 2.2.2.

Før 1991 praktiserte Norge unntaksmetode i sine skatteavtaler, men i dag er størsteparten av skatteavtalene basert på kreditmetode (ordinær kredit).

¹⁴ Mønsteravt. Art 23A og 23B, se også NSA art. 6(1).

Sktl § 9-14s side mot skatteavtaler kan bidra til å belyse at den nye skatteregelen har preg av hasteforslag, uten at det reelle behov for beskatningsregelen er ferdig utredet. Antallet hjemmehørende som uttaksbeskattes vil fremover minke da skatteavtaler som fremforhandles baseres på kreditmetode ikke unntaksmetode. Det vil igjen kunne medføre at sktl § 9-14 indirekte diskriminerer ikke-hjemmehørende fordi ikke-hjemmehørende uttaksbeskattes uansett skatteavtale.

1.4 Videre fremstilling

Fremstillingen under består av to hoveddeler. I Del I foretas en redegjørelse for den nye, norske beskatningsregel for urealiserte gevinster, ved virksomheters uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde, såkalt exit skatt. Hovedfokuset vil ligge på immaterielle eiendeler som uttas. Avhandlingens del II er en konformitetsvurdering av den norske beskatningsregel opp mot EØS-retten. Det sentrale ved vurderingen er om regelen innebærer en ulovlig restriksjon på virksomheters rett til fri etablering innen EU- og EØS-området.

DEL I: NORSKE REGLER OM UTTAKSBESKATNING

Under redegjøres det for den nye, norske uttaksbeskatningsregelen sktl § 9-14, herunder bakgrunn for uttaksbeskatning, hva § 9-14 innebærer og kort om dens virke.

Konformitetsvurderingen i del II i avhandlingen betinger en slik redegjørelse og vil bli knyttet opp mot redegjørelsen her.

2 Skattelovens nye § 9-14

Ved lovvedtak av 12. desember 2008 ble det vedtatt en ny, norsk regel om uttaksbeskatning; nye sktl § 9-14. Sktl § 9-14 hjemler både beskatning av latente gevinster jf § 9-14 (1) til (3), samt fradrag for latente tap etter § 9-14 (7) 2. Dette er i tråd med det skatterettslige symmetriprinsipp. Tapsfradragets retten og skatteplikten etter sktl § 9-14 er like omfattende innen EØS mens tapsfradrag normalt ikke innrømmes utenfor EØS.¹⁵ I avhandlingen vil hovedvekten ligge på skattlegging av latente gevinster.

Det kan her nevnes at vedtakstidspunktet av sktl § 9-14, med virkning fra 6. oktober 2008, var svært uheldig sett hen til markedes svake stilling etter finanskrisen høsten 2008. Dette er blant annet påpekt i NHOs brev til Stortingets Finanskomité av 16. Oktober 2008. I brevet anbefales Finansdepartementet å ”[r]eversere forslagene om skadelige skatteøkninger for norske arbeidsplasser og privat norsk eierskap” (min redigering).¹⁶ NHO påpeker videre at skattereglene vanskeliggjør norsk eierskap, bedriftenes økonomiske situasjon samt konkurransedyktighet, sett hen til finanskrisen: ”Regjeringen [har] valgt et maksimalt uheldig tidspunkt for å forverre rammevilkårene for norsk næringsliv. Tiden er tvert i mot nå inne til å stimulere bedriftene gjennom skatte- og avgiftslettelser slik at bedriftenes egenkapital styrkes og arbeidsplassene trygges” (min redigering).¹⁷ Imidlertid kan det kommenteres at dårlige tider vil kunne medføre lavere verdi på immaterielle eiendeler som fører til tapsfradrag for virksomhetene etter sktl § 9-14, ikke gevinstbeskatning ved utflytting.

I fremstillingen under behandles først de generelle reglene for uttaksbeskatning. Deretter vil skillet mellom betinget og ubetinget beskatning redegjøres for. Til slutt redegjøres det for immaterielle eiendeler. Beskatning av slike eiendeler er sentralt i denne avhandlingen.

¹⁵ Ot.prp.nr.1(2208-2009) pkt.8.5.10

¹⁶ NHO (2008) pkt.1

¹⁷ NHO (2008) pkt.2

2.1 Hvem kan beskattes etter sktl § 9-14?

Etter ordlyden i sktl § 9-14 er i utgangspunktet alle typer skatteyttere skattepliktige etter sktl § 9-14 ved uttak. I skattelovens forarbeider fremgår det, i motsetning til paragrafen, eksplisitt at reglene hovedsakelig skal gjelde skattepliktige for virksomhetsinntekt.¹⁸

Dessuten er rettsstillingen for fysiske personers eiendeler (utenom virksomhet) avgjort i EF-domstolen.¹⁹ Derfor vil kun skattesubjekter for virksomhetsinntekt behandles i forhold til sktl § 9-14 i denne avhandlingen.

I avhandlingen avgrenses det mot utenlandske virksomheter med hovedkontor utenfor EU/EØS-området. Disse virksomheter nyter ikke de EF/EØS-rettslige goder.

2.1.1 Hvem er skattepliktig for virksomhetsinntekt?

Etter sktl § 5-30 fremgår det at virksomhetsinntekt omfatter blant annet "...realisasjon av andre formuesobjekter i virksomheten..." Men verken sktl § 5-30 eller sktl § 9-14 angir hvilke subjekter som kan utøve virksomhet. I avhandlingens del II vil det skilles mellom fysiske personer som driver virksomhet og juridiske personer som driver virksomhet.

Hjemmehørende fysiske personer som er selvstendig næringsdrivende (enkeltpersonsforetak) og har skattepliktig virksomhetsinntekt jf sktl § 2-1 (9), kan bli uttaksskattepliktig etter sktl § 9-14 (2) litra a.²⁰ Det er en glidende overgang mellom enkeltpersonsforetak og juridiske personer. Dette gjelder for enkeltpersonsforetak som de tre siste regnskapsår gjennomsnittlig har hatt 30 ansatte, eller det med hjemmel i § 2-10 er truffet vedtak om konsernrepresentasjon, jf selskapsloven § 1-1 (3). Skillet har betydning ved konformitetsvurderingen i del II, der rettsstillingen for fysiske personer (enkeltpersonsforetak) EØS-retten i all hovedsak er avklart, mens den fremdeles er åpen

¹⁸ Ot.prp.nr.1(2008-2009), pkt 8.5.3 og 8.5.4.7.

¹⁹ Sager C-9/02 Lasteyrie og C-470/04 N

²⁰ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.3.

(og omdiskutert) for fysiske personer. En nærmere drøftelse av skillet mellom enkeltpersonsforetak og juridiske personer faller utenfor avhandlingens rammer.

Hjemmehørende juridiske personer som er skattepliktig for virksomhetsinntekt er hovedsakelig AS, ASA, deltagerlignende selskap samt SE og SCE selskaper, jf §§ 2-2 (6). Disse juridiske personer kan bli uttaksskattepliktige etter sktl § 9-14 (2) a.

Ikke-hjemmehørende fysiske- og juridiske personer som har driftssted innen norsk beskatningsområde er normalt skattepliktige for formue og inntekt av virksomheten ved driftsstedet, jf sktl § 2-3 (1) litra b.²¹ Disse juridiske personer kan bli uttaksskattepliktige etter sktl § 9-14 (2) b.

Sktl § 9-14 gjelder ikke grenseoverskridende overføringer mellom rettssubjekter etter sktl §§ 5-1 jf 5-30, jf sktl § 9-14 (1) 2.ledd. Dermed faller også konserninterne transaksjoner utenfor, fordi mor- og datterselskaper er forskjellige rettssubjekter.²²

NOKUS (NOrsk Kontrollert Utenlandsk Selskap) står i en særstilling. Det særegne ved NOKUS-beskatning er at norske eiere eller majoritetsaksjonærer m.v. av selskap i lavskatteland er skattepliktige for en andel av selskapets overskudd jf sktl § 10-60 flg. NOKUS-beskatning tar sikte på å motvirke at aksjonærene lar inntektene flyte til lavskattelandet og således unngår norsk beskatning.²³ Etter § 9-14 (2) c er aksjonærene skattepliktige for eiendeler i NOKUS der norsk kontroll opphører eller NOKUSet opphører. Beskatning av NOKUS etter sktl § 9-14 (2) c tilsvarer langt på vei likvidasjonsbeskatning av aksjonærene i et NOKUS, på linje med sktl § 10-71 for hjemmehørende selskap. Beskatning etter sktl § 9-14 (2) c skiller seg klart fra sktl § 9-14 for øvrig, som gjelder uttaksbeskatning som fiktivt, fremskyndet realisasjonstidspunkt for eiendeler. Videre har NOKUS-beskatningsregler i seg selv vært tema for

²¹ Se også OECDmønsteravt. art. 7(1)

²² Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt. 8.5.2.2. jf pkt. 8.2.3, s.41

²³ Zimmer(2009)a s.332

konformitetsvurderinger i blant annet EF-domstolen.²⁴ En drøftelse av litra c kan bli omfattende og rekke utenfor avhandlingens rammer. NOKUS-beskatning etter sktl § 9-14(2) c vil derfor ikke drøftes i konformitetsvurderingen i avhandlingen.

2.1.2 Hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattesubjekter

I forhold til skatteloven § 9-14, må det skilles mellom skattesubjekter som er skattemessig *hjemmehørende* og *ikke-hjemmehørende* i Norge. Betegnelsene hjemmehørende/ikke-hjemmehørende blir her benyttet både om fysiske og juridiske personer.²⁵ Om et skattesubjekt er hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende etter sktl § 9-14 jf §§ 2-1 til 2-3 beror på en tolkning av de norske skatteregler og eventuell foreliggende skatteavtale. For enkelhets skyld fremstilles begrepsbruken i skatteavtalene slik den fremkommer i OECDs mønsteravtale. De fleste skatteavtaler Norge har inngått er basert på OECDs mønsteravtale.²⁶

Når en fysisk person som driver virksomhet anses skattemessig hjemmehørende, fremgår av sktl § 2-1 (2) som oppstiller vilkår for oppholdets minimumslengde. Det fremgår ikke eksplisitt av sktl § 2-2 hvilke kriteria det er for at en juridisk person anses hjemmehørende. I utgangspunktet er setet for den virkelige ledelse avgjørende etter norsk rett.²⁷ Med setet for den virkelige ledelse, “place of effective management”, menes i OECDs mønsteravtale:

”... the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity’s business as a whole are in substance made. All relevant facts and circumstances must be examined to determine the place of effective management.”²⁸

²⁴ Sag C-196/04, Cadbury Schweppes

²⁵ Tilsvarende Sak E-1/04 Fokus Bank, premiss 19.

²⁶ Zimmer(2009)b s.3

²⁷ Se Rt-2002-1144, NSA og Mønsteravt. art 4(3).

²⁸ OECDkomm art. 4-24.

Er det uklart hvor setet for virkelig ledelse befinner seg, og det er mangel på andre holdepunkter, vil stedet virksomheten er registrert være av stor, men ikke avgjørende betydning.²⁹

De fysiske- og juridiske personer som utøver eller deltar i virksomhet som drives i eller styres fra Norge, men som ikke omfattes av betegnelsen hjemmehørende, er begrenset skattepliktige (ikke-hjemmehørende) for formue og inntekt av virksomheten etter sktl § 2-3 (1)b.

For bruken av skatteavtalene er begrepene hjemmehørende/ikke-hjemmehørende avgjørende (enten avtalen bygger på unntaksmetode eller kreditmetode).

Etter skatteavtalene vil det som regel være internrettslige regler om skattesubjektets “domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature” som er avgjørende for om subjektet er hjemmehørende.³⁰ Det nevnte vilkår omfatter ikke ikke-hjemmehørende.³¹

I utgangspunktet avgjøres om et skattesubjekt anses hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende i forhold til sktl § 9-14, etter norsk rett. Der internrettslige regler medfører at et skattesubjekt anses hjemmehørende i to eller flere stater, har mønsteravtalen stilt opp ytterligere vilkår for å avgjøre hvor skattesubjektet er hjemmehørende. For fysiske personer som driver virksomhet beror det på følgende alternative vilkår (rangert): 1) staten denne disponerer fast bolig, 2) staten der subjektet har de sterkeste økonomiske og personlige forbindelser, 3) staten subjektet har vanlig opphold, eller 4) staten subjektet har statsborgerskap.³² For juridiske personer er det plassering av setet for den virkelige avgjørelse bestemmende.³³

²⁹ Zimmer(2009)a s.126

³⁰ Mønsteravt. art 4(1)

³¹ Mønsteravt. art.4(1) 2.pktm.

³² Mønsteravt. art 4(2) a til d

³³ Mønsteravt. art.4(3) se også NSA art.4(3)

2.2 Når inntreer utflyttingsskatt?

Utflytningsskatt utløses når eiendelen er tatt ut av norsk beskatningsområde, jf sktl § 9-14, (2) jf (1). Med andre ord utløses uttaksskatteplikten når inntekter og kostnader ved eiendelen ikke lenger tas i betraktning ved utligning av skatt i Norge.³⁴ Verdifastsettelsen settes til dagen før eiendelen tas ut, jf sktl § 9-14 (1) 1.pktm. Når en eiendel må anses å være tatt ut av norsk beskatningsområde beror på norske internrettslige skattehjemler og om Norge har frasagt seg retten til beskatning ved skatteavtale.

Fremstillingen under følger bokstavleddene i sktl § 9-14 (2). Angivelsen av tilfeller for uttaksbeskatning er ikke uttømmende, men angir antatte hovedsituasjoner for uttak etter sktl § 9-14.³⁵

2.2.1 Uttaksskatteplikt for hjemmehørende skattesubjekter, § 9-14 (2) litra A

Utgangspunktet er at hjemmehørende er skattepliktig for ”all formue og inntekt her i riket og i utlandet”, jf sktl § 2-1(9) og 2-2(6), det såkalte globalinntektsprinsipp.³⁶ Der slik skatteplikt for hjemmehørendes gevinst på eiendeler opphører, vil uttaksbeskatning utløses. Dette vil være tilfellet der Norge (hjemstat) har forpliktet seg til å lempe sin beskatningsrett ved skatteavtaler med unntaksmetode. Bygger skatteavtalen på kreditmetode, vil beskatningsretten være i behold, men med fradrag for betalt skatt i tilflytningsstaten. Det vil under oppstilles eksempler på uttaksbeskatningstilfellene for hjemmehørende.

For det første inntreer skatteplikt der virksomhet hjemmehørende i Norge flytter eiendel til et fast driftsted i et land med skatteavtale med Norge basert på unntaksmetode.³⁷ I slike

³⁴ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.2.1.

³⁵ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.2.1.

³⁶ Bullen(2005) s.255

³⁷ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.2.1. s.51

tilfeller foreligger det uttak fra norsk beskatningsområde fordi Norge har lempet beskatningsretten ved skatteavtale.

For det andre kan uttaksbeskatning utløses selv om eiendelen (tilhørende hjemmehørende virksomhet) allerede befinner seg i utlandet på et fast driftssted, men innen norsk beskatningsområde.³⁸ Dette kan skje i to tilfeller. Det ene tilfellet er der det norske hjemmehørende skattesubjektet flytter eiendelen fra et land Norge har skatteavtale med kreditmetode, til et land Norge har skatteavtale med unntaksmetode. Med andre ord gjelder det flytting fra et land der Norge kan skattlegge eiendelen etter kreditmetode, til et land der Norge har lempet sin beskatningsrett etter unntaksmetode. Det andre tilfellet er der eiendelen er knyttet til et fast driftssted i en stat som endrer skatteavtale med Norge fra kredit- til unntaksmetode. Da må Norge lempe sin beskatningsrett og skatteyder får begrenset sin globalskatteplikt til Norge. Dette er imidlertid en svært lite praktisk problemstilling.³⁹ Det skyldes at det nå først og fremst er skatteavtaler basert på kreditmetode som fremforhandles.

Uttaksbeskatning utløses imidlertid ikke der hjemmehørendes eiendel flyttes til driftssted i en i en stat Norge har skatteavtale med kreditmetode eller ikke har skatteavtale med overhodet. I sistnevnte vil Norge ha beskatningsretten i behold etter globalinntektsprinsippet.⁴⁰

2.2.2 Uttaksskatteplikt for ikke-hjemmehørende skattesubjekter, § 9-14 (2) litra B

Utgangspunktet er at ikke-hjemmehørende er skattepliktig for ”formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og drives her” jf sktl § 2-3 (1) litra b, på linje med det såkalte territorialitetsprinsippet. Der slik skatteplikt for ikke-hjemmehørendes gevinst på eiendeler opphører, vil uttaksbeskatning utløses.

³⁸ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.2.4, s.41

³⁹ Zimmer(2009)b s.25

⁴⁰ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.2.3.

Til forskjell fra hjemmehørende utløses uttaksbeskatning for ikke-hjemmehørende uansett skatteavtale som foreligger, også om det ikke foreligger en skatteavtale overhodet, jf sktl § 9-14 (2) b. Dette skyldes at skatteavtale med hjemstaten til ikke-hjemmehørende i seg selv ikke kan gi beskatningshjemmel, samt at Norge etter uttak verken er kildestat eller hjemstat for inntekt på eiendelen.⁴¹ Eiendelen er da tatt ut av norsk beskatningsområde som utløser uttaksskatteplikt etter sktl § 9-14.

I det følgende oppstilles eksempler på utløsningstilfeller som er aktuelle innen EU- og EØS-området.

For det første utløses uttaksbeskatning der ikke-hjemmehørende skatteyters begrensede skatteplikt etter sktl § 2-3, 1.ledd, litra b opphører. Dette er typisk ved opphør av filialen.⁴²

For det andre vil uttaksbeskatning utløses der ikke-hjemmehørende skatteyters begrensede skatteplikt for en eiendel etter sktl § 2-3, 1.ledd, litra b opphører. Dette er typisk der den begrenset skattepliktige flytter eiendelen fra filial eller fast driftssted i Norge til fast driftssted eller hovedkontor i utlandet.⁴³

For det tredje utløses uttaksskatteplikt der eiendeler ikke lenger anses som del av virksomheten ved en filial eller et driftssted, selv om eiendelen fremdeles fysisk beholdes i Norge. Dette gjelder også der filialen eller driftsstedet opphører eller flytter ut, forutsatt at det foreligger skatteavtale.⁴⁴ Skatteloven må trolig forstås slik at uttaksbeskatning også vil kunne utløses der et driftssted etter skatteavtale anses å opphøre innen norsk beskatningsområde, selv om det består etter utenlandsk lov.⁴⁵

⁴¹ Zimmer(2009)b s.25

⁴² Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.2.1. s.52

⁴³ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.2.1. s.52

⁴⁴ Zimmer(2009)b s.25-26

⁴⁵ Zimmer(2009)b s.26

2.2.3 Skatteplikt ved NOKUS, § 9-14 (2) litra C

I utgangspunktet er eier, aksjonær m.v. som direkte eller indirekte eier eller kontrollerer et NOKUS skattepliktig for sin forholdsmessige andel av overskuddet, jf sktl § 10-61, jf § 2-4. Der slik skatteplikt bortfaller, som følge av at norsk kontroll av selskapet opphører, utløses uttaksskatteplikt for eiendel(er) tilhørende virksomheten jf sktl § 9-14 litra c.⁴⁶ Dette er særregel for såkalte NOKUS. Skatteplikt for eiere av NOKUS etter sktl § 9-14 (2)c behandles ikke i denne avhandlingen, jf pkt 2.1.1.

2.2.4 Skatteplikt etter § 9-14 (2) 2. ledd.

Etter (2) 2.ledd får opphør av skatteplikt etter petroleumsskatteloven § 2 tilsvarende utløsende virkninger for uttaksskatteplikten som sktl §§ 2-1, 2-2 og 2-3 i sktl § 9-14 (2) litra a og b.

§ 9-14 (2) 2.ledd oppstiller også en sikkerhetsventil for tilfeller der vilkårene i litra a til c er oppfylt, men hvor den immaterielle eiendel samtidig med utflytting ”får slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen”. For eksempel gjelder dette hvis eier flytter ut av landet, men eiendelen underlegges stedbunden beskatning i Norge.⁴⁷

Oppsummert utløses uttaksbeskatning etter sktl § 9-14 i tre hovedtilfeller: 1) der hjemmehørende skatteyder flytter eiendel til filial i et land Norge har skatteavtale med unntaksmetode, 2) der eiendel i en filial i Norge tilhørende ikke-hjemmehørende skatteyder flyttes ut av Norge og 3) der hjemmehørende skatteydere ikke lenger kontrollerer et NOKUS.

⁴⁶ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.2.1. s.52

⁴⁷ Stoveland(2009) note 747A-10

2.3 Betinget og ubetinget beskatning etter sktl § 9-14.

Sktl § 9-14 skiller mellom to former for uttaksbeskatning: betinget uttaksskatt, som avhenger av at den utflyttede gjenstand realiseres innen en viss frist, og irreversibel/ubetinget uttaksskatt som innebærer umiddelbar skatteplikt. Skillet som her presenteres vil være av interesse under konformitetsvurderingen i avhandlingens del II, spesielt med tanke på at ubetinget beskatning innebærer en ekstra byrde kontra betinget beskatning.

2.3.1 Betinget/utsatt uttaksbeskatning

Skatteloven § 9-14 oppstiller betinget uttaksbeskatning av eiendeler som omfattes av gruppebetegnelse i (3) litra a til c. Dette gjelder fysiske driftsmidler (litra a), finansielle eiendeler (litra b) og forpliktelser (litra c).

Slik betinget beskatning består i utsatt skatteplikt på fem år etter utflytting, jf 11.ledd litra d. Foretas det realisasjon av eiendelen innen femårsfristen utløses skatteplikt. Derimot bortfaller plikten hvis eiendelen ikke blir realisert (litra d), igjen får skattepliktig tilknytning til landet (litra e) eller skattefritakende grunner tilkommer (litra b), før de fem årene har gått.

I utgangspunktet oppstilles sikkerhetsstillelse (for skatteforpliktelsen) som forutsetning for utsatt skatteplikt ved utførsel, jf sktl § 9-14 (9) 1.pktm. Imidlertid er det blant annet gjort unntak for utflytting til EØS-stater, forutsatt at Norge kan kreve utlevert opplysninger fra denne EØS-staten, jf 2.pktm.

2.3.2 Ubetinget/irreversibel uttaksbeskatning

De kapitalgjenstander som det påligger irreversibel uttaksbeskatning er omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler, sktl § 9-14 (3), litra d og e. Det følger av

§ 9-14 (9) at det bare gis utsatt betinget beskatning for ”eiendeler ... som nevnt i tredje ledd a til c...”. Antitesen og forarbeidene tilsier at immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander er underlagt ubetinget beskatning.⁴⁸ Ubetinget beskatning innebærer at skatteplikten oppstår samtidig som uttaket finner sted. Det er utelukkende eiendeler tilknyttet virksomhet og da til skattepliktige etter sktl § 5-30, som utløser uttaksskatteplikt etter sktl § 9-14 (3) litra d og e (tilsvarende gjelder for øvrig for litra a og c), jf § 9-14 (6).

Ubetinget/irreversibel beskatning er ikke uproblematisk. Slik beskatning vil kunne bringe virksomheter i likviditetsskvis, og på dermed vanskeliggjøre for den effektive drift av virksomheten. Herunder kan svak økonomisk situasjon i virksomheten, medføre at tapte forhandlingsmuligheter og goodwill hos potensielle avtalepartnere. Tilsvarende vil også kunne gjelde i forhold til låneinstitusjoner.

Lovens system med ubetinget (pålagt) skatteplikt er kopiert fra andre land innen EF- og EØS-retten, blant annet Sverige og Danmark.⁴⁹ Hvor heldig dette skattesystem er i forhold til den EØS-rettslige etableringsrett behandles i del II.

2.3.3 Hvorfor skilles det mellom ubetinget og betinget skatteplikt?

Den differensierte skattebehandling etter type eiendel er i forarbeidene i all hovedsak begrunnet i særegenheter ved eiendelskategoriene. Figurativt forklart kan en stille opp en glideskala med tanke på eiendelens omsettelighet. I den ene enden er omsetningsgjenstander, og i den andre enden immaterielle eiendeler. Fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser kommer mellom disse ytterpunktene. Glideskalaen bygger på Finansdepartementets fremstilling i forarbeidene.⁵⁰

⁴⁸ Bl.a. Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.1. s.39

⁴⁹ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.4.

⁵⁰ Ot.prp.nr.1 (2008-2009) ptk.8.5.7

Gevinster på omsetningsgjenstander blir, grovt forklart, umiddelbart beskattet som følge av lett og hyppig omsettelighet. Det antas derfor at realisasjon uansett vil finne sted innenfor så kort tid at skatteplikt vil inntreffe og dermed ikke innebære særlig ulempe for skatteyter. Videre vil den latente gevinst som følge av omsetningsraten ofte ikke være av nevneverdig størrelse.⁵¹ Dessuten utgjør ubetinget skatteplikt en administrativ lette for norske skattemyndigheter. Blant annet unngås manglende kontrollmuligheter ved senere realisasjon ved betinget beskatning.⁵²

Immaterielle eiendeler, på sin side, er gjenstand for ubetinget beskatning da dette er eiendeler som i liten grad omsettes, men heller utdateres, avskrives eller brukes opp over lengre tid.⁵³ De ville dermed unnsnippe beskatning om de var underlagt femårsfristen ved betinget beskatning.⁵⁴ Dette behandles mer utførlig i pkt.2.4.

Mellom de to nevnte ytterpunkter på skalaen er finansielle eiendeler og forpliktelser. Disse havner i en mellomstilling da begge kategorier er utsatt for verdisvinginger og det er stort spenn i varigheten av forskjellige typer eiendeler og forpliktelser. Det antas at det er akseptert at eiendeler og forpliktelser av korteste og lengste varighet er underlagt betinget uttaksbeskatning.⁵⁵

Den siste kategorien eiendel etter sktl § 9-14 er fysiske driftsmidler. Slike driftsmidler skiller seg noe fra tidligere nevnte kategorier da problemstillingen i forhold til disse driftsmidlene ikke er tilordning av urealisert kapitalgevinst, men derimot tilordning av avskrivninger/kostnader. Finansdepartementet antar at beskatningsbehovet ikke melder seg

⁵¹ Zimmer(2009)b s.26

⁵² Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.7.5

⁵³ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.7.6

⁵⁴ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.7.6

⁵⁵ Sammenholdt Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt. 8.5.4.3, 8.5.4.4 og 8.5.7.3 og 8.5.7.4.

like sterkt for fysiske driftsmidler fordi det foreligger hensiktsmessige regler for driftsmidler som tas inn og ut av norsk skatteområde, jf sktl § 14-7 og 14-48.⁵⁶

For fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser antas det at den latente gevinst med tilknytning til Norge vil utgjøre en stadig mindre bestanddel av den totale gevinst på eiendelene etter hvert som tiden går etter uttaket. Proporsjonalt med dette anses det som stadig mindre sannsynlig at uttaket var begrunnet for å unngå norsk uttaksbeskatning.⁵⁷ Dette er begrunnelsen for at disse eiendeler er underlagt betinget beskatning med femårsfrist.⁵⁸ Etter femårsfristen er utløpt vil som nevnt skatteplikten bortfalle, men det forutsetter at det kan dokumenteres at eiendelen er i behold hos den skattepliktige.

Begrunnelsen for betinget beskatning for fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser og ubetinget beskatning av omsetningsgjenstander skiller seg fra begrunnelsen for ubetinget beskatning av immaterielle eiendeler. Under vil de særlige grunnene for ubetinget beskatning av immaterielle eiendeler fremstilles. Det er blant annet i forarbeidene, juridisk teori og høringsuttalelse fra det Europeiske Økonomiske og Sosiale Råd (ECOSOC) påpekt at uttaksbeskatning av immaterielle eiendeler står i en særegen stilling grunnet eiendelenes omsettelighet.⁵⁹ Særegenhetene ved immaterielle eiendeler er av spesiell interesse ved konformitetsvurderingen (del II). Under vil derfor immaterielle eiendeler være i hovedfokus.

2.4 Immaterielle eiendeler

Avhandlingen gjelder ubetinget beskatning av immaterielle eiendeler. Immaterielle eiendeler er typisk patenter, opphavsretter, varemerker, fagkunnskap, goodwill og lignende.

⁵⁶ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.7.2

⁵⁷ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.8.3.

⁵⁸ Ot.prp.nr.1(2008-2009) punkt 8.5.7.2 til 8.5.7.4

⁵⁹ Ot.prp.nr.1(2008-2009) punkt 8.5.7.6., ECO/205 pkt. 5.8., Zimmer(2009)a s.329 m.v.

I all hovedsak vil det si alle *driftsmidler* som ikke er fysiske driftsmidler. Det skilles i denne sammenheng ikke mellom egenutviklede og ervervede eiendeler, begge omfattes av uttaksbeskatning.⁶⁰ Uansett type immaterielle eiendel kan verdsettelse by på utfordringer.

Immaterielle eiendeler representerer en vesentlig utfordring for EU-retten og EØS-retten da de på den ene siden søker å fremme innovasjon, mens de på den andre siden har en territoriell natur.⁶¹ Den territorielle naturen er mindre fremtredende ved merkevarer enn for patenter. Merkevarer vil ofte gjelde på tvers av landgrenser, eventuelt også globalt, eksempelvis Coca-Cola og McDonalds. Patenter vil derimot ofte være tilknyttet bestemte områder (ofte nasjonale markeder) der eier har eksklusiv rett gjennom patentet til for eksempel produksjon og salg av et spesifikt produkt. Immaterielle eiendelers territorielle natur kan i visse tilfeller vanskeliggjøre grensekryssende flytting.⁶² Den tilkomne norske utflyttingsbeskatning utgjør en ytterligere hindring, muligens i strid med EØS-retten.

Etter Finansdepartementets syn skal de egenutviklede immaterielle eiendelene i en virksomhet tilsvare nettoverdien av virksomheten når øvrige eiendeler er fratrasket.⁶³ Det er ikke hensiktsmessig med tanke på avhandlingens rammer å drøfte utregningen av immaterielle eiendelers verdi her.

Slik det fremgår av pkt.2.3.3., blir det i forarbeidene trukket frem hensyn som tilsier irreversibel beskatning av immaterielle eiendeler. Først og fremst gjelder det hensyn til objektenes særegenhet med tanke på varighet og liten grad av omsetning. Den latente gevinst som ønskes beskattet må etter forarbeidene trolig forstås som en kombinasjon av opparbeidet latent gevinst i Norge og virksomhetens fremtidige profitt grunnet den immaterielle eiendelen.⁶⁴ I forarbeidene påpekes også at på grunn av eiendelenes varighet

⁶⁰ Ot.prp.nr.1(2008-2009) punkt 8.5.4.6.

⁶¹ Barnard (2007) s.173

⁶² Tilsvarende, Barnard (2007) s.173

⁶³ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.4.6.

⁶⁴ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.7.6. s.60

og lave omsetningsrate vil det sjelden, om aldri, innebære snarlig realisasjon *etter* utførsel av landet.⁶⁵ Immaterielle driftsmidler benyttes heller til de er oppbrukt/verdiløse i den utenlandske virksomhet. Dette er typisk ved utløp av patent eller ankomst av nye, bedre og oppdaterte produkter/tjenester på markedet m.v. Betinget beskatning med tidsfrist ville fort medføre at beskatningsplikten ikke ble reell.⁶⁶ Etter Finansdepartementets syn medfører ubetinget/irreversibel beskatning at det (for Norge) oppstår reell beskatningsmulighet for urealiserte/latente gevinst på immaterielle eiendeler som er utviklet eller opparbeidet mens skattyter nøytt godt av norsk infrastruktur, som lovgivning, pengevesen m.v.⁶⁷ Dette må forstås som et argument om at norsk tilretteleggelse tilsier skattbarhet.⁶⁸ Om momentet i seg selv kan begrunne ubetinget/irreversibel beskatning, behandles under konformitetsvurderingen i del II. Også øvrige hensyn Finansdepartementet har trukket frem som begrunnelse for irreversibel beskatning av immaterielle eiendeler behandles i del II.

Dette er sluttpunktet for redegjørelsen for innholdet av skattelovens nye § 9-14.

Etterfølgende fremstilling vil dreie seg om forholdet mellom ubetinget uttaksbeskatning i sktl § 9-14 og EØS-retten.

⁶⁵ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.7.6.

⁶⁶ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.13.1 s.70

⁶⁷ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.7.6. og Bullen(2005) s.256

⁶⁸ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.7.6. s. 60

DEL II: ER SKATTELOVEN § 9-14 EØS-STRIDIG?

3 Kort om metode

I denne delen av avhandlingen er spørsmålet om ubetinget beskatning ved utflytting av immaterielle eiendeler etter den norske skatteloven § 9-14 er i strid med EØS-retten.

I forarbeidene til sktl § 9-14 er det lagt til grunn at EØS-avtalen oppstiller samme krav til skattelovgivning som EF-retten, slik den fremstilles i EU-kommisjonens uttalelse om exit skatt.⁶⁹ Imidlertid er ikke sekundærlovgivning i EF-retten inkorporert i EØS-avtalen, noe som innebærer at EFTA-medlemslandene ikke er bundet av EØS-avtalen i samme utstrekning som EU-medlemslandene er bundet av EF-traktaten. Av de fire friheter er det i forarbeidene sktl § 9-14 kun etableringsretten som er behandlet i forholdet mellom sktl § 9-14 og EØS-retten.

I fremstillingen under vil det først redegjøres for EØS-avtalens, herunder de fire friheters, virkning for norske myndigheters beskatningsmyndighet. Deretter vil det kort drøftes om flere av de fire friheter berøres av uttaksbeskatning etter § 9-14 og om flytting av eiendeler innad i en virksomhet, men over landegrensene, er en utøvelse av etableringsretten. Forutsatt at EØS-retten virker inn på direkte beskatning og at etableringsretten gjelder flytting av eiendeler, vil det deretter vurderes konkret om den norske uttaksbeskatningsregel, sktl § 9-14, er konform med diskriminerings- eller restriksjonsforbudet under etableringsretten, jf EØS art. 31.

Om det foreligger motstrid, må skatteloven § 9-14 settes til side, da EØS-avtalen er trinnhøyere lov og har forrang ved motstrid, jf EØS-loven § 2.

⁶⁹ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.3.2.

EØS-avtalen er inkorporert i norsk rett jf EØS-loven § 1, og ved tolkningen av avtalen er dommer avsagt av EFTA-domstolen relevante. EØS-avtalen bygger på EF-traktaten og utgjør inngangsport til det indre marked fastlagt i EF-traktaten. EF-retten er derfor et bakteppe ved en EØS-rettslig konformitetsvurdering. Fortolkningen av EF-traktaten virker videre inn på fortolkningen av EØS-avtalen da de to traktatenes bestemmelser om de fire friheter antas å tolkes likt.⁷⁰ Således får EF-domstolens praksis også innvirkning på EØS-retten, jf EØS-avtalen art 6, og ODA artikkel 3, nr. 2. I fremstillingen under vil EF-domstolens avgjørelser utgjøre en sentral rettskilde og premissleverandør ved forståelsen av etableringsretten ved EØS-avtalen.

4 Er EØS-avtalen direkte anvendelige overfor norsk beskatningsmyndighet?

Verken EØS-avtalen eller EF-traktaten har bestemmelser som fastslår at direkte beskatning i utgangspunktet skal omfattes. Det fremgår også av forarbeidene til EØS-loven at det heller ikke var ment at EØS-avtalen skulle omfatte direkte beskatning.⁷¹ Da EØS-avtalen ikke inneholder bestemmelser som gjelder direkte beskatning, eller på annen måte pålegger statene harmonisering på beskatningsområdet, står EØS-statene i utgangspunktet fritt til å vedta nasjonale regler om direkte beskatning.⁷² EØS-statenes nasjonale skattesystemer er derfor ikke harmonisert.⁷³ Harmonisering avhenger av at EU-direktiver om direkte beskatning inntas som vedlegg til traktaten, jf EØS-avtalen art 102. Men EØS-avtalen er i liten grad supplert av relevante direktiver. Eksempelvis er ikke EUs Fusjonsskattedirektiv

⁷⁰ Zimmer(2009)a s.94

⁷¹ St.prp.nr.100(1991-1992) punkt.10.3.4., s 377 flg.

⁷² Sak E-1/04 Fokus, premiss 20

⁷³ Bullen(2005) s.151

implementert.⁷⁴ Selv om slike direktiver ikke har direkte innvirkning på EØS-retten, vil de kunne være veiledende da disse ofte presiserer innholdet av bestemmelsene i EF-traktaten om de fire friheter.⁷⁵

4.1 De fire friheters virkning for Norges utøvelse av direkte beskatningsmyndighet.

Da EØS-avtalen i utgangspunktet ikke dekker området for direkte beskatning, blir spørsmålet om de fire friheter i EØS-avtalen likevel setter grenser for medlemsstatenes, herunder Norges beskatningsmyndighet.

EF-domstolen har i sin praksis, først og fremst i *Avoir Fiscal*, lagt til grunn at direkte beskatning faller innenfor anvendelsesområdet for de fire friheter.⁷⁶ Saken gjaldt franske skattekreditregler med diskriminerende virkning overfor forsikringsselskaper som ikke var hjemmehørende i Frankrike. Forutsetningen for anvendelsen av de fire friheter er at direkte beskatning utløses eller på annen måte aktualiseres av at skatteyder benytter seg av de fire friheter. Standpunktet i *Avoir Fiscal* ble bekreftet i blant annet *Biehl*.⁷⁷

EFTA-domstolen har fulgt opp EF-domstolens anvendelse av bestemmelsene om de fire friheter på nasjonale bestemmelser, i blant annet *ESA mot Norge*.⁷⁸ Prinsippet har blitt anvendt i juridisk teori og senere dommer avsagt av EFTA-domstolen.⁷⁹ Blant annet ble det videreført i EFTA-domstolens første sak på området for de fire friheter og direkte beskatning, *Fokus*-saken.⁸⁰ I premiss 20 slår domstolen fast at:

⁷⁴ 90/434/EEC

⁷⁵ Bullen(2005) s.30

⁷⁶ Sag C-270/83 *Avoir Fiscal* premiss 18 og 24.

⁷⁷ Sag C-175/88 *Biehl*,

⁷⁸ Sak E-6/98 *ESA mot Norge*

⁷⁹ Eksempelvis sak E-1/01 *Einarsson* premiss 16-18.

⁸⁰ Sak E-1/04 *Fokus*

”Som hovedregel er skattesystemet til en EFTA-stat som er part i EØS-avtalen, ikke omfattet av EØS-avtalen [direkte]. EØS/EFTA-statene må imidlertid utøve sin beskatningskompetanse **i overensstemmelse** med EØS-retten.” (Min tilføyelse, min uth.).

Rettsstillingen innenfor EF- og EØS-området er nå at statene pålegges ikke å innføre eller fastholde skatteregler som medfører restriksjoner på de fire friheter, eksempelvis hindringer for skatteyters mulighet til å etablere seg (etableringsretten). Blant annet kan dette begrunnes av hensyn til EF- og EØS-rettens effektivitet.⁸¹ Fri beskatningskompetanse for statene uten hensyn til de fire friheter ville ellers lett medføre omgåelser av statenes forpliktelser for det indre marked. Det har Finansdepartementet også lagt vekt på i forarbeidene til skatteloven § 9-14.⁸² Tilsvarende er også slått fast av EU-kommisjonen.⁸³

4.2 Hvilken av de fire friheter er relevante for uttaksbeskatning etter § 9-14?

Det er her spørsmål om hvilken frihet som må anses utøvd når en immateriell eiendel flyttes ut.

Flytting av eiendeler er ikke beskyttet av retten til fri bevegelse for arbeidstagere/personer.⁸⁴ Derimot er det spørsmål om det gjelder fri flyt av tjenester, varer, kapital eller den frie rett til etablering. Blant annet legger EU-kommisjonen til grunn at både etableringsretten, fri flyt av varer og fri flyt av kapital er relevante ved flytting av eiendeler, men at omstendighetene rundt og eiendelens natur vil avgjøre hvilken frihet som utøves.⁸⁵

⁸¹ Bullen (2005) s.142

⁸² Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.3.1.

⁸³ COM(2006) 825 Final, pkt.4.2

⁸⁴ Se *EØS-rett*(2004) s.328 og s.338.

⁸⁵ COM(2006)825 final, pkt.4.3.

Grenseoverskridende fri flyt av varer er gjennomgående kommersielle transaksjoner, hovedsakelig import og eksport.⁸⁶ Flytting av immateriell eiendel innad i virksomheten utgjør ikke en kommersiell transaksjon og er dermed ikke beskyttet av retten til fri flyt av varer.

Skillet mellom etableringsretten og fri flyt av tjenester antas å gå etter hvor midlertidig utøvelsen av aktiviteten er.⁸⁷ Det legges her til grunn at flytting av den immaterielle eiendel i utgangspunktet ikke er av den rent midlertidige arten, slik at det ikke faller under retten til fri flyt av tjenester.⁸⁸ En står da igjen med fri flyt av kapital eller etableringsretten. Den frie flyt av kapital gjelder i all hovedsak finansielle transaksjoner mellom medlemsstatene, ikke flytting av allerede finansierte eiendeler.⁸⁹

4.2.1 Omfatter etableringsretten flytting av immaterielle eiendeler?

Spørsmålet er her om flytting av eiendeler over landegrensene omfattes av den EØS-rettslige etableringsrett. Etter en ren språklig forståelse av definisjonen i EØS-avtalen artikkel 31 (1) (tilsvarende EF art 43 (1)) og EØS art. 31(2) omfattes ikke flytting av eiendeler av etableringsretten.

I flere av EF-domstolens avgjørelser er det slått fast at etableringsrett er et meget vidt begrep.⁹⁰ Nærmere utdypet er etablering faktisk utøvelse av økonomisk aktivitet ved hjelp av fast innretning i annen medlemsstat i et ikke angitt tidsrom.⁹¹ Både virksomheters mulighet til primæretablering (jf art.31(1), 1.pktm jf art.34) og sekundæretablering (art.31(1), 2.pktm) omfattes av etableringsretten.⁹² EF-domstolen har slått fast at det

⁸⁶ EØS-rett(2004) s.283 og 382

⁸⁷ Sag C-55/94 Gebhard premiss 25-26

⁸⁸ Smnl Sager C-55/94 Gebhard premiss 25-26 og C-221/89 Factortame II, premiss 20.

⁸⁹ EØS art 40 og 41, Bullen(2005) s.61

⁹⁰ Sager C-55/94, Gebhard, premiss 25 og E-7/07 Seabrokers, premiss 24.

⁹¹ Sag C-221/89, Factortame II, premiss 20.

⁹² Også Sag C-264/96 ICI, premiss21, C-200/98 X AB og Y AB, premiss 26 og C-141/99 AMID, premiss 21.

overordnede mål med etableringsretten er å sikre friheten til å velge mest hensiktsmessig rettsform for utøvelse av virksomhet i en annen medlemsstat.⁹³

Flytting av immaterielle eiendeler innad i en virksomhet kan være nødvendig for utøvelsen etableringsretten gjennom primær og/eller sekundæretableringer. Dette fordi immaterielle eiendeler er sentrale for virksomheters restrukturering/omorganisering.⁹⁴ At flytting av immaterielle eiendeler er en utøvelse av etableringsretten, følger implisitt av de norske forarbeidene, i EU-kommisjonens uttalelse om exit skatter og den Europeiske Økonomiske Sosiale Komité's høringsuttalelse til Kommisjonen.⁹⁵ I fremstillingen under forutsettes utflytting av immaterielle eiendeler å være utøvelse av etableringsretten. Dette leder oss til spørsmålet om etableringsretten hindres av sktl § 9-14, som behandles i punkt 5.

4.2.2 Hvem kan påberope seg etableringsretten?

Statsborgere, fysiske personer, fra en av EFs medlemsstater eller statsborgere fra en EFTA-stat kan påberope seg etableringsrett på en annen av disse staters territorium, jf EØS-avtalens artikkel § 31 (1) 1.pktm. Etter EØS-avtalens artikkel 34 skal juridiske personer likebehandles som fysiske personer. Dette gjelder de fleste typer juridiske personer, jf EØS art 34 (2).⁹⁶ Forutsetningen er at de har ”vedtektsbestemt sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innen avtalepartenes territorium” jf EØS art. 34 (1)

4.2.3 Restriksjons- og diskrimineringsforbudene

Det sentrale er her hva det innebærer at etableringsretten kan påberopes ved utflytting av eiendeler.

⁹³ Sag C-253/03, CLT-UFA, premiss 17

⁹⁴ Zimmer(2009)b s.27

⁹⁵ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.3.2. s.44, COM(2006)825 final og ECO/205 pkt.5

⁹⁶ Bullen(2005) s.50

I utgangspunktet fastsettes det i EØS-avtalen art 31 (1) (tilsvarende EF art 43 (1)) et forbud mot hindringer i en vertsstats interne rett som favoriserer hjemmehørende skattesubjekter fremfor ikke-hjemmehørende (nasjonalitetsbestemt forskjellsbehandling).⁹⁷

I *Daily Mail* tolket imidlertid EF-domstolen, EF art 43(1) (daværende art. 58) utvidende til også å forby destinasjonsbestemt diskriminering. Tilsvarende gjelder EØS-avtalens art 31 (1).⁹⁸ I *Daily Mail* premiss 16 presiserer domstolen at:

”Selv om disse bestemmelser ifølge deres ordlyd hovedsakelig skal sikre national behandling i mottagelsesmedlemsstaten, innebærer de **samtidig forbud mod**, at oprindelsesstaten forhindrer, at **en af dens statsborgere etablerer sig i den anden medlemsstat, eller at et selskab goer det**, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, og som i oevrigt er omfattet af definitionen i artikkel 58.” (min uth.)

Motsatt ville EF-lovgivningen gitt den enkelte medlemsstat videre adgang til innskrenkning av hjemmehørende virksomheters etableringsmuligheter utenlands (sekundæretablering).

Det er i EF-domstolens praksis også lagt til grunn at selv ikke-diskriminerende ulemper kan være i strid med etableringsretten. Dette kan utledes av EF-domstolens klassiske *Dassonville* og den etterfølgende, presiserende *Keck*.⁹⁹ Dessuten kan også ulemper som skyldes forskjeller mellom EØS-statenes skattesystemer anses som hindring av etableringsretten.¹⁰⁰

⁹⁷ Se også EØS-avtalen art. 4

⁹⁸ Bullen(2005) s.228

⁹⁹ De forenede sager C-267/91 og C-268/91 *Keck* og sag C-8/74 *Dassonville*

¹⁰⁰ Sag C-336/96 *Gilly*, se også Bullen(2005) s.173

I punkt 5.2. er det skilt mellom de diskriminerende virkningene av sktl § 9-14 og ikke-diskriminerende virkninger. Denne fremstillingsformen følger av EF-domstolens praksis. Tradisjonelt har EF-domstolen basert sine konformitetsvurderinger på om det foreligger diskriminering til hinder for de fire friheter. EF-domstolens har i senere dommer beveget seg vekk fra en ren vurdering av forskjellsbehandling for å klarlegge om rettigheter etter EØS-avtalen art. 31 har vært overskredet.¹⁰¹ I senere dommer har Domstolen i større grad lagt fokuset på om det foreligger ikke-diskriminerende restriksjon. Disse kjennetegnes ved at de hindrer grenseoverskridende aktivitet *uten* å forskjellsbehandle på grunnlag av nasjonalitet eller destinasjon (pkt.5.2.1 og 5.2.2.). Men da domstolen også i nyere avgjørelser vurderer om det foreligger diskriminering, og en slik vurdering vil belyse forskjellige skattesubjekter etter sktl § 9-14, vil fremstillingen under følge EF-domstolens tradisjonelle fremgangsmåte.

5 Er skatteloven § 9-14 i strid med restriksjons-/diskrimineringsforbudet i etableringsretten?

Som det fremgår over står EØS-medlemsstater fritt til å vedta bestemmelser om direkte beskatning såfremt de ikke hindrer etableringsretten.

I fremstillingen under drøftes to grunnlag for om ubetinget beskatning av immaterielle eiendeler etter sktl § 9-14 utgjør en hindring for etableringsretten. For det første er det spørsmål om sktl § 9-14 bidrar til dobbeltbeskatning av gevinster på immaterielle eiendeler, i strid med etableringsretten. Dobbeltbeskatningsproblematikken skyldes at den immaterielle eiendel også er underlagt beskatning i tilflytningsstaten. Spørsmålet er da om norsk uttaksbeskatning som slik medvirkende faktor medfører at sktl § 9-14 er i strid med etableringsretten. Problemstillingen behandles i punkt 5.1.

¹⁰¹ *EØS-rett*(2004) s.400

For det andre er det spørsmål om *tidligere* (fremskyndet) skattlegging ved ubetinget uttaksbeskatning av immaterielle eiendeler etter § 9-14 er i strid med etableringsretten. Det er dermed fra flere hold åpnet for at nasjonale bestemmelser om exit skatt, slik som sktl § 9-14, ikke strider med EØS-avtalen såfremt ikke skattekravet forfaller umiddelbart.¹⁰² Spørsmålet er da om uttaksbeskatningshjemmelen sktl § 9-14 er utformet slik at den utgjør en hindring av skattesubjekters etableringsrett.¹⁰³ Det sentrale ved vurderingen av sktl § 9-14 er om fremskyndet skattlegging ved ubetinget uttaksbeskatning, utløst ved grenseoverskridende disposisjon, er i strid med etableringsretten. Spørsmålet behandles i punkt 5.2.

5.1 Er sktl § 9-14 i strid med EØS-retten som følge av høyere beskatning - dobbeltbeskatningsvirkning?

Problemstillingen under dette punkt er om sktl § 9-14 innebærer en EØS-stridig hindring som følge av faren for høyere totalbeskatning.

For immaterielle eiendeler er dobbeltbeskatningsfaren stor fordi det oppstår umiddelbar skatteplikt ved utflytting, uten hensyn til skattebehandling i tilflytningsstaten.

Etter *Lasteyrie* og *N* er de tilfellene der skattebyrden blir høyere ved flytting forbudt. Spørsmålet er her om det oppstår noen slik høyere skatteplikt. Dette vil gjelde både juridiske og fysiske personer som driver virksomhet.

Dobbeltbeskatning som følge av sktl § 9-14 kan innebære en EØS-stridig hindring på grunn av forskjeller i EØS-statenes skattesystemer, eller substansiell forskjellsbehandling, ved at skatteyster beskattes for samme gevinst i flere EØS-stater.

¹⁰² Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.3.2 s.45 jf COM(2006)825 final, pkt.3.1, Mønsteravt. art 13 (2) og (3)

¹⁰³ Tilsvarende Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt. 8.3.1.

I det følgende analyseres både om sktl § 9-14 er i strid med EØS-retten grunnet forskjeller i skattesystemer(5.1.1), og om regelen utgjør substansiell forskjellsbehandling (5.2.2).

5.1.1 Er sktl § 9-14 i strid med EØS-retten grunnet forskjeller i skattesystemer?

Kan skatteulempen som skyldes forskjeller i de nasjonale skattesystemer innen EU- og EØS-området utgjøre en hindring i strid med etableringsretten?

Som nevnt i pkt.4 er ikke EØS-statenes nasjonale skattesystemer harmonisert. På flere felter er det store forskjeller mellom skattesystemene. EF-domstolen har lagt til grunn at ulemper som skyldes forskjeller mellom medlemsstatenes skattesystemer, ikke i seg selv kan anses som inngrep i de grunnleggende friheter.¹⁰⁴

Et spørsmål er hvilke typer forskjeller i skattesystemer som anses som inngrep i de grunnleggende friheter. At et gitt faktum behandles skattemessig forskjellig i to stater, er i utgangspunktet ikke et inngrep i de grunnleggende friheter, og utgjør heller ikke en forskjellsbehandling av skattesubjektene.¹⁰⁵ Dette påpekt av EF-domstolen i blant annet *Gilly*.¹⁰⁶ Fru Gilly var skattemessig bosatt i Frankrike, men ble beskattet for arbeidsinnekst i Tyskland. På grunn av skatteavtalen og sterkere progressiv skatt i Tyskland, ble hun utsatt for høyere total beskatning.

Tilsvarende kan bli følgen av sktl § 9-14, der ikke-hjemmehørende flytter eiendelene ut av Norge til en hjemstat som Norge har skatteavtale med ordinær kredit (se pkt.1.3.3). Da er Norge kildestat for beskatning av gevinsten, tilsvarende Tyskland var for arbeidsinntekten til fru Gilly. For den ikke-hjemmehørende (som flytter eiendelen ut av Norge) vil høyere skatteplikt oppstå der Norge har høyere skattesats enn hjemstaten. Da vil ikke-hjemmehørende utsettes for høyere totalbeskatning enn ved alminnelig skatteplikt i

¹⁰⁴ Bullen(2005) s.435

¹⁰⁵ Bullen(2005) s.155 og 158

¹⁰⁶ Sag C-336/96 Gilly

hjemstaten.¹⁰⁷ I *Gilly* kom EF-domstolen imidlertid til at ”ugunstige virkninger” som ”beror paa forskellige skatteskalaer” i de to gjeldende medlemsland ikke var i strid med EF-traktaten. Dette fordi skattesatser hører under medlemslandenes kompetanse.¹⁰⁸

Dermed er ikke høyere totalbeskatning av ikke-hjemmehørende ved sktl   9-14, som oppstår ved uttak av eiendel fra Norge, ved flytting til hjemstat med lavere skattesats enn Norge, i strid med etableringsretten.¹⁰⁹

Forskjeller i skattesystemer kan dermed ikke utgjøre et selvstendig grunnlag for å fastslå at sktl   9-14 er i strid med EØS-retten.

5.1.2 Sktl   9-14 og substansiell forskjellsbehandling

Substansiell forskjellsbehandling oppstår der en skatteyder blir belastet for samme byrde i to eller flere stater.¹¹⁰ Denne formen for forskjellsbehandling kan gjøre seg gjeldende der skatteyder belastes med skatt på samme gevinst i en vertsstat som skattyder *allerede* er belastet for i opprinnelsesstaten.¹¹¹

Ved uttaksbeskatning etter sktl   9-14 er imidlertid ikke problemet at en allerede skattlagt gevinst blir skattepliktig på ny. En ulempe oppstår eventuelt ved senere beskatning i utlandet(tilflytningsstat), da skattyder risikerer å bli pålagt skatt for den samme gevinst som ble uttaksbeskattet for i Norge. Problemstillingen gjelder både hjemmehørende- og ikke-hjemmehørende skatteydere.

¹⁰⁷ Zimmer(2009)a s.138

¹⁰⁸ Sag C-336/96 *Gilly*, premiss 47

¹⁰⁹ Se tilsvarende Sag C-385/00 de Groot premiss 85-87 og 114-115, samt C-431/01 Mertens premiss 36.

¹¹⁰ Bullen s.405

¹¹¹ Bullen s.406

Et problem er at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende beskattes forskjellig fordi det ikke er en reell harmonisering av reglene innefor EF- og EØS-retten. Dette da det er fare for dobbeltbeskatning hvis to stater betegner samme skattesubjekt som hjemmehørende i begge stater.

Hvis tilflytningsstaten tillater oppskrivning av verdien på eiendelen ved innflytting, eller det foreligger skatteavtaler mellom Norge og tilflytningsstaten, hindres dobbeltbeskatning.¹¹² Hvis tilflytningsstaten ikke tillater oppskrivning av verdien av de immaterielle eiendeler som flyttes, men legger til grunn opprinnelig anskaffelsesverdi eller tilsvarende, oppstår dobbeltbeskatning.¹¹³

I forarbeidene har Finansdepartementet innsett at sktl § 9-14 kan medføre fellesskapsrettslig uønskede dobbeltbeskatningsvirkninger.¹¹⁴ Men problemstillingen er for øvrig ikke behandlet av Finansdepartementet.¹¹⁵ Spørsmålet er om sktl § 9-14 ved å medvirke til dobbeltbeskatning er en ulempe i strid med etableringsretten? Problemstillingen gjelder juridisk dobbeltbeskatning som defineres som ileggelse av ”sammenlignbare skatter på samme inntekt oppebåret av samme skatteyder i en og samme inntektsperiode”.¹¹⁶

Rådet for den Europeiske Union har fattet en resolusjon 2. desember 2008 som inneholder anbefalinger til medlemsland om hvilke prinsipper de bør forholde seg til hva gjelder uttaksbeskatning. Dette for å unngå dobbeltbeskatning.¹¹⁷ Resolusjonen bygger blant annet på den over nevnte Kommisjonsuttalelse, som i stor grad behandler spørsmålet om

¹¹² Zimmer(2009)b s.18, Bullen(2005) s.411

¹¹³ Zimmer(2009)b s.27

¹¹⁴ Ot.prp.nr.1(2009-2009) pkt.8.5.13.1 s.70

¹¹⁵ Zimmer(2009)b s.18

¹¹⁶ Bullen(2005) s.542

¹¹⁷ Dok. 16412/08

dobbeltbeskatning.¹¹⁸ Det slås fast at dobbeltbeskatningsproblematikken ved uttaksbeskatning anses for å by på særlige utfordringer.

Om juridisk dobbeltbeskatning innebærer substansiell forskjellsbehandling og dermed inngrep i etableringsretten, er så langt ikke behandlet av EF-domstolen.¹¹⁹ Om slik dobbeltbeskatning rammes som substansiell forskjellsbehandling, er det opp til EF- og EFTA-domstolen å avgjøre hvilken av statene som har rett til å beskatte den grenseoverskridende inntekt.¹²⁰

Fordi rettsstillingen er uklar, foretas ingen videre drøftelse av dobbeltbeskatningsvirkninger av sktl § 9-14 her. En slik drøftelse glir fort over i antagelser og spekulasjoner. Men det er et interessant spørsmål om sktl § 9-14 bevirker til at skatteyder kan dobbeltbeskattes som følge av grenseoverskridende disposisjoner.

5.2 Er fremskyndet skattlegging ved uttak EØS-stridig?

Spørsmålet her er om sktl § 9-14 er utformet slik at den er i strid med restriksjons- og diskrimineringsforbudet i etableringsretten.

5.2.1 Fysiske personer med virksomhetsinntekt

Et spørsmål er om sktl § 9-14 utgjør en ulempe med hensyn til irreversibel beskatning på immaterielle eiendeler. Om beskatningsformen innebærer en ulempe, blir spørsmålet om skatteyder forskjellbehandles etter sktl § 9-14 med hensyn til ulempen. Slik forskjellsbehandling er i fall EØS-stridig.

¹¹⁸ COM(2006)825 final

¹¹⁹ Bullen(2005) s.413

¹²⁰ Bullen(2005) s.412

Ubetinget beskatning av immaterielle eiendeler etter skatteloven § 9-14 (2) jf (1) innebærer, som nevnt innledningsvis i avhandlingen, at gevinstbeskatning på den immaterielle eiendel fremskyndes til tidspunktet for utflytting av eiendelen, i stedet for det virkelige realisasjonstidspunkt. Således utgjør dagen før uttakstidspunktet et fiktivt realisasjonstidspunkt, jf § 9-14 (1). At slik fremskyndet beskatning er en ulempe, ble lagt til grunn i EF-domstolens *Lasteyrie* og *N*.

I EF-domstolens sentrale dom C-9/02 *Lasteyrie* var spørsmålet om skatt på latente gevinster (urealiserte gevinster) på verdipapirer tilhørende herr de Lasteyrie du Saillant, som flyttet ut av Frankrike, var i strid med EF-traktaten art 52(nåværende 43). Da herr de Lasteyrie du Saillant ikke ville bli beskattet for verdipapirene på samme tidspunkt om han hadde blitt boende i Frankrike, var et sentralt spørsmål om fremskyndet beskatning var i strid med etableringsretten.¹²¹

Domstolen kom til at skatteyters etableringsrett ikke skulle hindres ved tidligere pålagt skatt enn for skatteyster som forblir i landet:

”bestemmelsen [kan] i det foreliggende tilfælde ikke desto mindre hindre udøvelsen af denne ret [etableringsretten], idet den i det mindste har den virkning, at skattepligtige, der ønsker at slå sig ned i en anden medlemsstat kan afholde sig herfra.”¹²² (min tilføyelse).

Dette ble ansett i strid med EF-traktaten art 52(43) om fri etableringsrett for fysiske personer. Dermed kom EF-domstolen til at de franske beskatningsreglene ikke kunne opprettholdes.

Prinsippene i *Lasteyrie* er videreført i EF-domstolens i C-470/04 *N*, som angikk et tilsvarende tilfelle. I *N* var det nederlandske regler om beskatning av latente gevinster på aksjebeholdning ved utflytting som medførte fremskyndet beskatning av *N*. Dommene

¹²¹ Sag C-9/02 *Lasteyrie*, premiss 45-46

¹²² Sag C-9/02 *Lasteyrie*, premiss 45

omhandler riktignok verdipapirer, men det avgjørende var at utflytningsbeskatningen medførte fremskyndet beskatning. Begge dommer angikk skatteregler av mer betinget art, men der det var oppstilt krav om sikkerhet for slik henstand. I *Lasteyrie* ble ikke henstand ytt automatisk, men var derimot underlag strenge betingelser. I dommene ble skattereglene ansett som stridig med EØS-retten.

Irreversibel beskatning av immaterielle eiendeler etter sktl § 9-14 utgjør en enda strengere regel for skattyter. Fra en mer til det mindre tankegang utgjør ubetinget beskatning av immaterielle eiendeler ved utflytting, en tilsvarende ulempe for en fysisk persons utøvelse av etableringsretten som i *N* og *Lasteyrie*. Spørsmålet er da om ulempen utgjør destinasjonsbestemt forskjellsbehandling og dermed er i strid med etableringsretten. Destinasjonsbestemt forskjellsbehandling foreligger hvor det diskrimineres ut fra *hvor skattesubjektet flytter eiendelen*.¹²³

En betingelse for at det kan foreligge destinasjonsbestemt forskjellsbehandling er at det finnes sammenlignbare skattesubjekter involvert i tilsvarende aktiviteter som forulempede skatteyter.¹²⁴ Hva gjelder fremskyndet beskatning ved flytting av immaterielle eiendeler, vil skattesubjekter med immaterielle eiendeler som er gjenstand for realisasjonsbeskatning kunne være i sammenlignbar situasjon.

Fysiske personer med virksomhet som har immaterielle eiendeler, og som kan flytte disse innen norsk skatteområde uten å utøve etableringsretten, er utvilsomt sammenlignbare med fysiske personer som benytter seg av etableringsretten. Disse vil være gjenstand for tradisjonell gevinstbeskatning ved realisasjon. I *Lasteyrie* og *N* ble hjemmehørende fysiske personer som ikke utøvet etableringsretten implisitt lagt til grunn som sammenlignbare subjekter:

”En skattepliktig, der i forbindelse med udøvelsen af den ret, som han er sikret ved traktatens artikel 52[nå art. 43], ønsker at flytte sit hjemsted fra det franske område,

¹²³ Smnl. Bullen(2005) s.237

¹²⁴ Bullen(2005) s.176 flg., og eksempelvis Seabrokers premiss 65.

behandles således ufordelagtig i forhold til en person, der beholder sin bopæl i Frankrig”.¹²⁵ (min tilføyelse).

Tilsvarende ble slått fast i *N*, premiss 35.

Sammenliknes to hjemmehørende fysiske personer som driver virksomhet, hvorav den ene benytter seg av etableringsretten ved å flytte immaterielle eiendeler ut, fremstår det klart at sistnevnte blir stilt ugunstig ved fremskyndet beskatning. Det er da utvilsomt at uttaksbeskatning av hjemmehørende fysiske personer som flytter immaterielle eiendeler ut av Norge utgjør en destinasjonsbestemt forskjellsbehandling.

Det må imidlertid spørres om også ikke-hjemmehørende fysiske personer som driver virksomhet gjennom et driftssted innen norsk beskatningsområde, som utøver etableringsretten ved å flytte eiendeler over landegrensene, utsettes for destinasjonsbestemt diskriminering. Det må kort besvares bekreftende, idet andre ikke-hjemmehørende som ikke flytter eiendeler ut av norsk beskatningsområde er sammenlignbare.

Det avgjørende for om sktl § 9-14 likevel kan opprettholdes som beskatningshjemmel er om regelen kan begrunnes i allmenne hensyn. Hvilke allmenne hensyn som er relevante, og som kan anvendes i forhold til sktl § 9-14, omtales i punkt 6.

5.2.2 Juridiske personer med virksomhetsinntekt

Det må antas at uttaksbeskatning utgjør en ulempe for juridiske personer tilsvarende ulempen for fysiske personer. Men er denne ulempen i strid med etableringsretten?

Dette fører oss til et sentralt og omstridt spørsmål; om prinsippene i den over omtalte *Lasteyrie* og den etterfølgende *N*, der forulempede skattesubjekt var fysiske personer, kan anvendes tilsvarende for juridiske personer. Spørsmålet er om det er noen grunn til å

¹²⁵ Sag C-9/02 Lasteyrie, premiss 46

behandle juridiske personer på en annen måte. Problemet ligger i at juridiske personer er mobile og gjennomgående innehar flere og mer verdifulle eiendeler. Flytting av juridiske personers eiendeler har dermed større påvirkning på medlemsstatenes skatteinntekter, samt at mobiliteten utgjør en større fare for omgåelse av skatter på eiendelene.

5.2.2.1 Gjelder prinsippene i *Lasteyrie*- og *N*-saken for juridiske personer?

Utgangspunktet etter EØS-avtalen er at fysiske og juridiske personer skal likebehandles. I EØS art 34 (1) (tilsvarende i EF art 48) fremgår det at:

”Når det gjelder anvendelsen av bestemmelsene i dette kapittel [etableringsretten], skal **virksomheter** opprettet i samsvar med lovgivningen i en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat, og som har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innen avtalepartenes territorium, **likestilles med fysiske personer** som er statsborgere i EFs medlemsstater eller EFTA-statene” (min tilføyelse og uth.).

Dette taler for at prinsippene i *Lasteyrie* og *N* kan anvendes tilsvarende for juridiske personer, fordi disse ikke skal behandles forskjellig fra fysiske personer.

Anvendelsen av dommer trukket frem i *Lasteyrie* peker også mot likebehandling. Blant annet gjelder det henvisningen til *ICI*, hvor det ble stilt spørsmål om virksomhetsskatteregler var i strid med etableringsretten.¹²⁶ Dessuten er det i vurderingen av allmenne hensyn henvist til *Futura* som angikk restriksjoner ”som særligt rammer selskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat.”¹²⁷

Imidlertid har EF-domstolen tradisjonelt skilt mellom beskatning som rammer juridiske personer og uttaksbeskatning som rammer fysiske personer.¹²⁸ Men verken EF-domstolen

¹²⁶ Sag C-264/96 *ICI* (*Lasteyrie* premiss 44)

¹²⁷ Sag C-250/95 *Futura*, premiss 26 (*Lasteyrie* premiss 49)

¹²⁸ Bullen(2005) s.268

eller EFTA-domstolen har avsagt noen avgjørelser om utformingen av uttaksbeskatningsregler for virksomheter.¹²⁹

I forarbeidene til skatteloven § 9-14 antar Finansdepartementet at *Lasteyrie* og *N* ikke er anvendelige for juridiske personer, med henvisning til høringsuttalelse fra Den Europeiske Økonomiske Sosiale Komité (ECOSOC) til EU-kommisjonens uttalelse om exit skatter.¹³⁰

EU-kommisjonen har i sin uttalelse lagt til grunn at *Lasteyrie* og *N* er analogisk anvendelig for juridiske personer.¹³¹ Kommisjonen støtter sitt syn på at det i *Lasteyrie* gjennomgående er brukt betegnelsen ”skattepliktig”/”taxpayer”, ikke fysisk person, samt at EF-domstolen i en senere avgjørelse om juridiske personers etableringsrett, C-411/03 *SEVIC Systems*, har sitert *Lasteyrie*.¹³² Disse to momenter til støtte for Kommisjonens syn er ikke åpenbare.

Ordlyden i *Lasteyrie* er ikke så generell som Kommisjonen antyder hva gjelder begrepet ”skattepliktig”/”taxpayer”. ”Skattepliktig” antas å vise til fysisk person, da begrepet i dommen gjennomgående står i sammenheng med henvisning til CGI 176a (den franske regel som gjelder fysiske personer).¹³³ Dessuten har domstolen gjennomgående ordlagt seg med ”fysisk person” og ”person” i kombinasjon med ”bopæl”, ”statsborgere” m.v.¹³⁴ Dessuten taler henvisningen til *Lasteyrie* fra *SEVIC Systems* mot tilsvarende anvendelse. *SEVIC Systems* gjelder *hvilke* momenter som skal inngå i vurderingen om en regel som er restriktiv kan forsvares, ikke *hvordan* momentene er vurdert ved drøftelsen.¹³⁵ Tilsvarende gjelder andre dommer, som EFTA-domstolens *Fokus* som gjaldt utbyttebetaling til aksjeselskaper og tilsvarende virksomheter.¹³⁶ Henvisningene helt generelle og støtter ikke

¹²⁹ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.3.2.

¹³⁰ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.13.1 sammenholdt med pkt.8.3.2, ECO/205

¹³¹ COM(2006)825 final pkt.3.1.

¹³² COM(2006)825 final pkt.3.1. og notehenvisning til det punkt.

¹³³ Sag C-9/02 *Lasteyrie*, eksempelvis premiss 38, 39, 45, 69

¹³⁴ Sag C-9/02 *Lasteyrie*, premiss 40, 42, 46, 51

¹³⁵ Sag 411/03 *SEVIC Systems*, premiss 23

¹³⁶ Sak E-1/04 *Fokus*, premiss 32

opp om at begrepet ”skattepliktig” i *Lasteyrie* er så generelt at det åpner for tilsvarende anvendelse av dommens prinsipper overfor juridiske personer.

EU-kommisjonen har derimot i uttalelse av 18. september 2008 bekreftet sitt syn på at *Lasteyrie* og *N* er tilsvarende anvendelig for juridiske personer. Kommisjonens uttalelse er basert på COM(2006) 825 final og *Lasteyrie*. I uttalelsen ber Kommisjonen Sverige om å endre reglene om uttaksbeskatning av selskaper, herunder skatteplikt ved flytting av eiendeler.¹³⁷ De nevnte svenske uttaksskattereglene ligner i stor grad på sktl § 9-14.

ECOSOC har i sin høringsuttalelse til EU-kommisjonen påpekt at en dom for fysiske personer ikke kan anvendes tilsvarende på juridiske personer. ECOSOC etterlyser videre en grundigere gjennomgang fra EU-kommisjonen av særegenhetene som gjelder juridiske personer.¹³⁸ Tilsvarende vektlegges i den svenske regjeringens brev til Kommisjonen (av 17.april 2008), noe Finansdepartementet også trekker frem i forarbeidene. Den svenske regjering utfyller ECOSOC med å påpeke at forskjellen mellom organisering av juridiske- og fysiske personer utelukker tilsvarende bruk av prinsippene i *Lasteyrie* og *N*. Juridiske personer er mer mobile, og har dermed større mulighet til å flytte eiendeler over landegrenser, for eksempel mellom driftsteder i forskjellige land.¹³⁹ Dessuten besitter juridiske personer et større antall eiendeler, samt at de totale verdiene som kan flyttes ut er større. Dette tilsier at det er større risiko for skatteunndragelse og for at omfanget av unndragelsene blir større. Finansdepartementet bifaller dette moment i forarbeidene til skatteloven.¹⁴⁰ Et spørsmål er om slike omstendigheter overstyrer utgangspunktet i EØS-avtalen art 34 (EF-traktaten art 48) og EU-kommisjonens uttalelser.

Argumentene til ECOSOC og den svenske regjering kan snus rundt og tas til inntekt for tilsvarende anvendelse av *Lasteyrie* og *N* for juridiske personer. Dette med tanke på at fri

¹³⁷ IP/08/1362

¹³⁸ ECO/205 pkt.5.5

¹³⁹ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.3.2 s.45-46

¹⁴⁰ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.13.1, s.70

forflytning av en virksomhets eiendel er sentralt for det interne markedes funksjon.¹⁴¹ Trolig må hensynet til det interne markedets funksjon og den effektive gjennomføring av EF- og EØS-retten tilsi at prinsippene i *Lasteyrie* og *N* kan anvendes overfor juridiske personer.¹⁴²

Hensett til at EU- og EØS-retten stadig er under utvikling og er relativt uferdig, kan nettopp dommer som *Lasteyrie* og *N* få tilsvarende anvendelse for juridiske personer, fordi de gir uttrykk for generelle prinsipper. EU- og EØS-retten ville ellers fort bli tungrodd og antall saker for domstolene ville øke. En slik slutning er også i overensstemmelse med EØS art 34.

I forarbeidene til skatteloven har Finansdepartementet trukket frem tysk, nederlandsk, svensk, dansk og britisk uttaksbeskatningsregler for juridiske personer.¹⁴³

Finansdepartementet anser tilsynelatende disse beskatningsregler som uttrykk for at prinsippene i *Lasteyrie* og *N* ikke kan anvendes på juridiske personer.¹⁴⁴ Men en henvisning til andre medlemsstaters tolkning og internrettslige regler står svakt som argument for at *Lasteyrie* og *N* ikke er tilsvarende anvendelig for juridiske personer. De nevnte lands skatteregler utgjør mulig også restriksjoner i strid med EF/EØS-retten. Dessuten er hver medlemsstat ansvarlig for å overholde de EF/EØS-rettslige forpliktelser og kan ikke gjemme seg bak andre medlemslands lovgivning og fortolkninger.

Tysk lovgivning taler for at *Lasteyrie-prinsippene* er anvendelig for juridiske personer. I Finansdepartementets redegjørelse for den tyske lovgivning fremgår det at:

”På bakgrunn av EF-domstolens uttalelse i *Lasteyrie*-saken, og for å sikre at tysk lovgivning er i samsvar med fellesskapsretten, er det lagt opp til at skattlegging av

¹⁴¹ Zimmer(2009)b s.32

¹⁴² EØS-rett(2004) s.57

¹⁴³ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.4.1 til 8.4.5.

¹⁴⁴ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt. 8.5.1.2. s.50

urealiserte gevinster på utflyttingstidspunktet kan fordeles over de fem påfølgende år.¹⁴⁵

Dette trekker i retning av at prinsippene i *Lasteyrie* også angår exit beskatning av juridiske personer.

Oppsummert må det antas at prinsippene i *Lasteyrie* og *N* om etableringsrettens virkning i forhold til uttaksbeskatning er anvendelige overfor juridiske personer.

5.2.2.2 Foreligger det nasjonalitets- eller destinasjonsbestemt forskjellsbehandling?

Spørsmålet er om ulempen ved ubetinget beskatning av immaterielle eiendeler etter sktl § 9-14 ved at beskatningstidspunktet for latente gevinster fremskyndes, utgjør diskriminering i strid med etableringsretten.

I likhet med fysiske personer vil heller ikke juridiske personer være utsatt for nasjonalitetsbestemt forskjellsbehandling ved uttaksbeskatning etter sktl § 9-14. Nasjonalitetsbestemt forskjellsbehandling beror på om hjemmehørende og ikke-hjemmehørende behandles forskjellig. Både ikke-hjemmehørende og hjemmehørende juridiske personer pålegges utflyttingsskatt etter sktl § 9-14. Skattebyrden for et hjemmehørende morselskap, hovedkontor, datterselskap, driftsted eller filial som flytter ut eiendeler av norsk beskatningsområde er ikke forskjellig fra skattebyrden ikke-hjemmehørende virksomhet som flytter eiendeler fra faste driftssteder i Norge.

Spørsmålet er dermed om ulempen etter sktl § 9-14, i likhet med for fysiske personer, utgjør destinasjonsbestemt forskjellsbehandling av juridiske personer.

Til forskjell fra diskrimineringsvurderingen for fysiske personer, er det for juridiske personer ikke klart hvem som befinner seg i en sammenlignbar situasjon.¹⁴⁶ Om det ikke

¹⁴⁵ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.4.3.

foreligger sammenlignbare situasjoner, vil det heller ikke foreligge diskriminering, selv om beskatningsreglene for de to gruppene er forskjellige. For å kunne fastlegge om det foreligger sammenlignbare situasjoner i fremstillingen under, vil det skilles mellom hjemmehørende og ikke-hjemmehørende virksomheter. Under legges det til grunn at skattesubjekter med alminnelig skatteplikt er hjemmehørende og at skattesubjekter med begrenset skatteplikt er ikke-hjemmehørende.¹⁴⁷

1) Hjemmehørende virksomheter

Spørsmålet er her om hjemmehørende virksomheter etter sktl § 9-14 (2) 1.ledd litra A samt 2.ledd utsettes for destinasjonsbestemt forskjellsbehandling ved uttaksbeskatning.

Hindringer for sekundæretablering i utlandet er, som nevnt, forbudt etter EØS art 31 (1) og tilsvarende EF art 43 (1). Det avgjørende er om uttaksbeskatning ved flytting av eiendeler fra hjemmehørende virksomhet til utenlandsk driftsted blir destinasjonsbestemt forskjellsbehandlet i forhold til sammenlignbare situasjoner.

I EF-domstolens praksis til EF art 43 (tidligere 52), blant annet i *AMID*, har domstolen lagt til grunn at etableringsretten rammer ”forskellig skattemaessig behandling af indenlandske selskaber, som kun har faste driftssteder i innlandet, i forhold til selskaber med driftssteder i en anden medlemsstat.”¹⁴⁸ Dette innebærer at juridiske personer som flytter eiendeler mellom hovedkontor og fast driftsted innad i Norge vil være i en sammenlignbar situasjon i forhold til skattepliktige etter sktl § 9-14.¹⁴⁹

¹⁴⁶ Bullen(2005) s.173

¹⁴⁷ Bullen(2005) s.210

¹⁴⁸ Sag C-241/99 *AMID*, premiss 23.

¹⁴⁹ Tilsvarende Bullen (2005) s.389,390

Mor og datterselskaper som flytter eiendeler mellom seg over landegrenser er ikke i en sammenlignbar situasjon. Slike disposisjoner kan unntas fra skatteplikten, jf sktl § 11-21.¹⁵⁰ Dessuten er datterselskaper egne juridiske personer i motsetning til driftsteder.¹⁵¹

I *AMID* kom EF-domstolen til at det forelå forskjellsbehandling når et selskap ble ”**stillet ringere** i skattemæssig henseende, **end** hvis alle deres driftsteder hadde vært beliggende i opprindelsesmedlemsstaten.”¹⁵² (Min uth.)

Standpunktet bekreftes ved tilsvarende anvendelse av prinsippene i *Lasteyrie* og *N* overfor juridiske personer. Fremskyndet beskatning utgjør dermed en destinasjonsbestemt forskjellsbehandling av virksomheter som benytter seg av etableringsretten, kontra de som ikke gjør det. I *Lasteyrie* slås det fast at selv en hindring av begrenset rekkevidde eller av mindre betydning, er forbudt.¹⁵³ Det vil dermed foreligge destinasjonsbestemt forskjellsbehandling, selv om det normalt ville vært kort tid mellom uttak og realisasjon.

Forskjellsbehandlingen er enda tydeligere ved uttak av immaterielle eiendeler. Immaterielle eiendeler omsettes sjelden, om aldri, og blir dermed sjelden, om aldri, objekt for realisasjonsbeskatning i tradisjonell forstand.¹⁵⁴ Når slike eiendeler pålegges ubetinget beskatning ved uttak, tydeliggjør det den destinasjonsbestemte forskjellsbehandlingen. Standpunktet kan støttes på EF-domstolens *De Baeck* kjennelse.¹⁵⁵ Kjennelsen gjaldt gevinst på aksjer som ikke ville blitt beskattet hvis herr De Baeck hadde solgt dem til en juridisk person hjemmehørende i Belgia. Herr De Baeck solgte derimot aksjene til en

¹⁵⁰ Se pkt.1.2.1 og Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.2.2.

¹⁵¹ Bullen(2005) s.186

¹⁵² Sag C-141/99 *AMID*, premiss 23, sammenholdt med premiss 27

¹⁵³ Sag C-9/02 *Lasteyrie*, premiss 43

¹⁵⁴ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.7.6.

¹⁵⁵ Sag C-268/03 *De Baeck*

utenlandsk juridisk person. Dette utløste realisasjonsbeskatning, noe EF-domstolen anså som en klar destinasjonsbestemt forskjellsbehandling.¹⁵⁶

For hjemmehørende virksomheter som flytter eiendeler ut medfører sktl § 9-14 derfor en destinasjonsbestemt forskjellsbehandling.

Det avgjørende er dermed om forskjellsbehandlingen likevel kan tillates ut fra allmenne hensyn. Hvilke allmenne hensyn som er relevante, og som kan anvendes i forhold til sktl § 9-14, omtales i pkt. 6.

II) Ikke-hjemmehørende virksomheter

Hvorvidt det foreligger destinasjonsbestemt diskriminering av ikke-hjemmehørende, avhenger også om det finnes juridiske personer i sammenlignbare situasjoner.

For ikke-hjemmehørende foreligger det to tilfeller der juridiske personer er i en sammenlignbar situasjon.

For det første kan det spørres om ikke-hjemmehørende selskaper som benytter seg av etableringsretten ved å flytte en eiendel fra filial i Norge, kan sammenlignes med hjemmehørende selskaper som ikke flytter eiendeler ut (ikke benytter seg av etableringsretten). Som nevnt i pkt I) befinner datter- og morselskaper seg ikke i sammenlignbare situasjoner. For ikke-hjemmehørende vil også kravet til oppstartskapital for datterselskaper som ikke gjelder driftssteder, utgjøre en klar forskjell.¹⁵⁷

Både hjemmehørende og ikke-hjemmehørende juridiske personer er underlagt gevinstbeskatning ved realisasjon, jf henholdsvis sktl §§ 2-2 (6) og sktl § 2-3 (1) litra a, noe

¹⁵⁶ Sag C-268/03 De Baeck, premiss 25

¹⁵⁷ Sag C-212/97 Centros

som kunne tilsi at hjemmehørende befinner seg i en sammenlignbar situasjon.¹⁵⁸ Hjemmehørende skattyter underlagt alminnelig (jf sktl § 2-2) skatteplikt og ikke-hjemmehørende underlagt begrenset skatteplikt (jf sktl § 2-3), befinner seg i utgangspunktet ikke i sammenlignbare situasjoner hva gjelder inntektsbeskatning generelt. Imidlertid er hjemmehørende og ikke-hjemmehørende tilsvarende skattepliktige for gevinst på immaterielle eiendeler etter sktl § 9-14, noe som tilsier sammenlignbarhet ved konformitetsvurderingen av sktl § 9-14.

Synspunktet bekreftes i EF-domstolens *Schumacker* som gjaldt ikke-hjemmehørende skatteytters (herr Schumackers) mulighet til personrelaterte skattefordeler. I dommen bekreftet domstolen at ikke-hjemmehørende kan befinne seg i sammenlignbar situasjon med hjemmehørende:

”Situationen for en saadan ikke-hjemmehoerende og en hjemmehoerende, som har **sammenligneligt**, loennet arbejde, adskiller sig saaledes objektivt ikke paa en saadan maade, at det kan begrunde, at de behandles forskelligt.”¹⁵⁹

Hjemmehørende befinner seg dermed i en sammenlignbar situasjon.

For det andre vil ikke-hjemmehørende kunne befinne seg i en sammenlignbar situasjon. Ikke-hjemmehørende som benytter seg av etableringsretten vil etter sktl § 9-14 forskjellsbehandles etter destinasjon, i forhold til ikke-hjemmehørende skatteyttere innen norsk beskatningsområde som ikke flytter eiendeler ut av norsk beskatningsområde. Sistnevnte gruppe blir ikke gjenstand for fremskyndet gevinstbeskatning etter sktl § 9-14.

Konklusjonen er at ikke-hjemmehørende selskaper, som blir skattepliktig ved uttak, blir utsatt for destinasjonsbestemt forskjellsbehandling i strid med etableringsretten, blant annet etter tilsvarende anvendelse av prinsippet i *Lasteyrie*.¹⁶⁰

¹⁵⁸ Sag C-270/83 Avoir Fiscal premiss 20.

¹⁵⁹ Sag C-279/93 Schumacker, premiss 37

¹⁶⁰ C-9/02 Lasteyrie, premiss 46.

Det gjenstår således å vurdere om diskrimineringen kan forsvares ut fra allmenne hensyn, se pkt. 6.

5.2.3 Innebærer sktl § 9-14 (1) jf (3)e, en ikke-diskriminerende forskjellsbehandling (restriksjon)?

De tilfeller av sktl § 9-14 som ikke må anses å utgjøre en destinasjonsbestemt forskjellsbehandling etter vurderingen over, kan likevel rammes av restriksjonsforbudet etter etableringsretten. Det forutsettes her at det finnes tilfeller under sktl § 9-14 (1) jf (3)e som ikke utgjør destinasjonsbestemt forskjellsbehandling.

Det kan spørres om umiddelbar skatteplikt etter § 9-14 innebærer en restriksjon på etableringsretten, uten hensyn til om regelen utgjør noen forskjellsbehandling. Dette vil være av interesse for de tilfeller som ikke er forskjellsbehandling etter pkt.5.2.1 og 5.2.2.

EF-domstolens sak C-439/99 *Varemesse* er en av de senere dommer der en ren vurdering av ulempen ved en regel ble foretatt. Spørsmålet i saken var om regler som gjaldt nasjonalt, regionalt og for provinser i Italia medførte innskrenkninger i etableringsretten for utenlandske virksomheters adgang til å organisere varemesser i Italia. Det følger av dommen at:

”Traktatens artikel 52 og 59 stiller krav om ophævelse af restriktioner for henholdsvis etableringsfriheden og den frie udveksling af tjenesteydelser. Alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af disse friheder mindre interessant, skal betragtes som sådanne begrænsninger.”¹⁶¹

Varemessedommen har, sammenholdt med de generelle vurderinger i *Gebhard* og *Grandvision*, åpnet for en ren vurdering av en regels restriksjonsvirkninger på etableringsretten.¹⁶² Standpunktet er videreført i EF-domstolens *Payroll*.¹⁶³

¹⁶¹ Sag C-439/99 *Varemesse*, premiss 22.

¹⁶² Sager C-55/94 *Gebhard*, premiss 37 og C-108/96 *Grandvision*

På bakgrunn av de nevnte EF-dommer, må det nå antas at det foreligger et forbud mot ikke-diskriminerende restriksjoner for etableringen av en virksomhet i en stat (markedsadgangen).¹⁶⁴

I de nevnte avgjørelser har EF-domstolen nøydt seg med å påpeke at det foreligger restriksjon og ikke gått inn på spørsmålet om diskriminering.¹⁶⁵ Man kan således anta at ubetinget beskatning etter sktl § 9-14 generelt vil kunne anses i strid med etableringsretten etter EØS-retten, også i de tilfeller der det ikke foreligger forskjellsbehandling. Exit skatter, slik som ubetinget uttaksbeskatning etter sktl § 9-14, vil kunne bidra til at virksomheter avstår fra å flytte eiendeler. Dermed virker bestemmelsen hindrende på etableringen i en annen stat. Sktl § 9-14 rammer nettopp der man ønsker å flytte en eiendel til et annet marked.

5.2.4 Oppsummering

Skatteloven § 9-14 er i strid med EØS-avtalen artikkel 31, etableringsretten, enten direkte diskriminerende etter destinasjon eller som hindring for etableringsretten. Slik ubetinget beskatning utgjør en restriksjon og må i fall rettferdiggjøres ut fra allmenne hensyn.¹⁶⁶ Dette behandles i pkt. 6 under.

¹⁶³ Sag C-79/01 Payroll, premiss 28

¹⁶⁴ *EØS-rett*(2004) s.403

¹⁶⁵ *EØS-rett*(2004)s.401

¹⁶⁶ Se Fühlich(2008) s.12

6 Kan sktl § 9-14 (1) jf (3)e begrunnes, til tross for strid med etableringsretten?

Sktl § 9-14 er i utgangspunktet i strid med restriksjons-/diskrimineringsforbudet etter etableringsretten, se punkt 5. Av dommer og juridisk teori følger at en regels restriktive virkning likevel kan opprettholdes på forskjellige grunnlag. Foreligger slike grunnlag i forhold til uttaksbeskatning etter sktl § 9-14, kan regelen likevel anses forenlig med EØS-avtalen.¹⁶⁷ Spørsmålet her er hvilke momenter som kan oppveie sktl § 9-14 restriktive/diskriminerende virkning.

6.1 Nøytraliseres restriksjonsvirkninger ved ubetinget uttaksbeskatning av fradragsretten for latente tap?

Et spørsmål er om restriksjonsvirkningene som umiddelbar beskatning av latente gevinster på immaterielle eiendeler innebærer (pkt.5) kan oppveies av at virksomheter kan få fradrag for tap på immaterielle eiendeler, jf sktl § 9-14(7) 2.pktm. Sktl § 9-14 er bare symmetrisk innen EØS, og det er bare hjemmehørende i EØS-land som kan få tapsfradrag ved utflytting fra Norge. En slik avgrensning faller sammen med avhandlingens rammer.¹⁶⁸

Spørsmålet om en regels restriktive virkning kan nøytraliseres av andre gunstige sider for grenseoverskridende aktivitet, har vært oppe i for EF-domstolen, blant annet *AMID* og *Mertens*.¹⁶⁹ Begge saker gjaldt belgiske regler om tapsfradrag til gunst for grenseoverskridende aktivitet ved tapsfradrag og til ugunst der det ikke ble gitt tapsfradrag.

I *AMID* var spørsmålet om belgiske regler som enten medførte beskatning eller tapsfradrag spørsmål var i strid med etableringsretten. Det var størst sannsynlighet for at reglene var til gunst for den grenseoverskridende aktivitet. EF-domstolen konkluderte med at:

¹⁶⁷ Bullen(2005) s.439

¹⁶⁸ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.10

¹⁶⁹ Sag C-141/99 *AMID*, C-431/01 *Mertens*.

”**Selv** hvis det antages at den belgiske skatteordning **oftest er fordelagtig** for selskaber med driftssteder i udlandet, må det ikke desto mindre antages at ordningen, **når den er til skade for disse selskaber**, medfører en forskellig behandling i forhold til selskaber, som ikke har driftssteder uden for Belgien, og **dermed skaber en hindring for etableringsfriheden** i henhold til traktatens artikel 52.”¹⁷⁰ (min uth.)

Mertens-kjennelsen følger opp *AMID* og bekrefter situasjonen der det er større sannsynlighet for skatt på fortjeneste enn for tapsfradrag. *Mertens* gjaldt fri bevegelighet av arbeidskraft, men det er i kjennelsen henvist til *AMID* med presisering av at det samme gjelder for etableringsretten.¹⁷¹ Det sentrale i *Mertens*-kjennelsen var at inntekt medførte skattemessige konsekvenser som var ugunstige for den grensekryssende virksomhet og motsatt hvis det hadde forligget tap. I forhold til den belgiske skatteregel uttalte EF-domstolen:

”Da lønnet beskæftigelse **normalt resulterer** i en fortjeneste og ikke et tab, må den belgiske regerings argumentation om, at skattebestemmelsernes restriktive virkning for den frie bevægelighed er **alt for usikker og indirekte** til, at de kan antages at udgøre en hindring herfor, forkastes.”¹⁷² (min uth.)

Det avgjørende må antas å være regelens potensielle mulighet; sannsynlighet, for at den er til ugunst for den grenseoverskridende disposisjon og i strid med EF- og EØS-retten.¹⁷³

Dette er trolig også meningen med EF-domstolens uttalelse i *Avoir Fiscal*:

”Even if such advantages actually exist, they cannot justify a breach of the obligation laid down in article 52.”¹⁷⁴

¹⁷⁰ Sag C-141/99 *AMID*, premiss 27.

¹⁷¹ Sag C-431/01 *Mertens*, premiss 33

¹⁷² Sag C-431/01 *Mertens*, premiss 34

¹⁷³ Bullen s.197

¹⁷⁴ Sag C-270/83 *Avoir Fiscal*, premiss 21.

For immaterielle eiendeler må det antas at det normalt er større sannsynlighet for at disse ved utflytting beskattes etter sktl § 9-14 (2), enn at det blir gitt tapsfradrag etter § 9-14 (7). En immateriell eiendel vil ofte være egenutviklet og fastsettes til lav kostpris.

Det må legges til grunn at den EØS-stridighet sktl § 9-14 innebærer (se pkt. 5-6), ikke kan rettfærdiggjøres ved at den også gir mulighet for tapsfradrag.

6.2 Kan sktl § 9-14 forsvares ut fra regelens formål og allmenne hensyn?

Spørsmålet er her om det foreligger allmenne hensyn som taler for anvendelse av sktl § 9-14, til tross for restriksjonsvirkningen. I den forbindelse må det klarlegges om sktl § 9-14 har et formål som er forenlig med EØS-retten og er begrunnet i allmenne hensyn. I så tilfelle, må det spørres om sktl § 9-14 er egnet til å ivareta dette formål.¹⁷⁵ Deretter blir det spørsmål om sktl § 9-14 går ut over det som er nødvendig for å oppnå formålet (proporsjonalitet).¹⁷⁶ Ved proporsjonalitetsvurderingen må det også klarlegges om det foreligger mindre restriktive alternativer (til lovgivning) som dekker behovet for beskatning av latente gevinster.¹⁷⁷ Hvis uttaksbeskatningsregelen i sktl § 9-14 oppfyller disse vilkår til formål, egnethet og proporsjonalitet, vil den kunne anvendes til tross for restriksjonsvirkninger i strid med EØS-retten. Bedømmelsen av om sktl § 9-14 tilfredsstiller de nevnte krav og dermed kan aksepteres, er streng.¹⁷⁸

Det er ikke klare skiller mellom vurderingen av formål, egnethet og proporsjonalitet/alternative løsninger. I fremstillingen under vil vurderingen av de

¹⁷⁵ Foretas tilsvarende C-9/02 Lasteyrie, premiss 49

¹⁷⁶ Se behandling i Sager C-55/94 Gebhard, premiss 37, C-250/95 Futura, premiss 26, C-436/00 X og Y, premiss 49, C-9/02 Lasteyrie, premiss 49.

¹⁷⁷ Fürich(2008) s.13

¹⁷⁸ Smnl Bullen(2005) s.486

forskjellige momenter gli noe over i hverandre. Alternativer til mindre inngripende regler enn sktl § 9-14 er skilt ut i eget punkt 6.2.3.

EØS-avtalen oppstiller lovfestede allmenne hensyn i EØS art 33. Disse hensyn er ikke anvendelige her, da de tar sikte på å beskytte offentlig orden, sikkerhet og folkehelsen. Uttaksbeskatning har ingen av disse formål.

Vurderingen under vil gjelde ulovfestede allmenne hensyn, som blant annet fremgår av EF-domstolens praksis.¹⁷⁹

6.2.1 Finansdepartementets begrunnelse for sktl § 9-14

I skattelovens forarbeider har Finansdepartementet anført omgåelsesfaren og uthuling av det norske skattefundament som begrunnelse for uttaksbeskatning. Når Finansdepartementet ikke har trukket frem flere hensyn, skyldes det trolig at det ikke anser sktl § 9-14 å være i strid med EØS-retten/fellesskapsretten, jf pkt.5 over.¹⁸⁰

6.2.1.1 Fare for uthuling av det norske skattefundament¹⁸¹

Økt mobilitet mellom statene kan innebære tap av skatteproveny fra Norge til andre land.¹⁸² Spørsmålet er om uthuling av skattefundamentet er et tvingende allment hensyn etter EØS-retten som kan rettferdiggjøre restriksjonsvirkningen av § 9-14.

Uthuling av skattesystemet er en ofte anført begrunnelse ved saker for EF-domstolen, men under en rekke forskjellige termer.¹⁸³ Den første klare avgjørelsen var *ICI*. Denne har blitt

¹⁷⁹ *EØS-rett*(2004) s.421

¹⁸⁰ Se også Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt. 8.5.13.1. s.70

¹⁸¹ Ot.prp.nr.1(2008-2008) pkt. 8.5.1.1. og 8.5.1.2 s.51

¹⁸² Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.7

¹⁸³ Bullen(2005) s.497

bekreftet i en lang rekke senere dommer.¹⁸⁴ I EF-domstolens sak C-118/96 *Safir* ble det spesifikt påberopt at beskatningen var nødvendig for å unngå ”udhuling av skattegrunnlaget”.¹⁸⁵ EF-domstolen godtok argumentet, men som følge av at den svenske regel var svært kompleks.

Standpunktet i *Safir* er tilbakevist i flere senere dommer, deriblant *Bosal Holding* og *Lasteyrie*. I *Lasteyrie* fastslo EF-domstolen at tap av skatteinntekter ikke kunne anses som tvingende allment hensyn, som kunne påberopes for opprettholdelse av skatteregel som stred mot grunnleggende frihet.¹⁸⁶

I EFTA-domstolens *Fokus* var ikke hensynet eksplisitt påberopt, men domstolen antok at den omtvistede skatteregel hadde til hensikt å forhindre en reduksjon av skattegrunnlaget. EFTA-domstolen slo dermed kort fast at:

”Dette utgjør et rent økonomisk behov og kan ikke anses som et tvingende allment hensyn.”¹⁸⁷

Faren for uthuling av skattefundamentet er ikke et tvingende allment hensyn som alene kan forsvare restriksjonsvirkningene av sktl § 9-14.

Det kan i denne sammenheng stilles spørsmålstegn ved om umiddelbar beskatning av immaterielle eiendeler er egnet til å sikre et norsk skatteproveny. I forarbeidene påpeker Finansdepartementet at hyppighet og omfang av transaksjoner med immaterielle eiendeler er ”svært vanskelig å anslå, og de økonomiske virkninger av at generelle uttaksregler innføres sammenlignet med om slike regler ikke blir vedtatt, er neppe er mulig å kvantifisere”.¹⁸⁸

¹⁸⁴ Sag C-264/96, ICI, C-307/97 Saint-Gobain, C-436/00 X og Y m.fl.

¹⁸⁵ Sag C-118/96 *Safir*, premiss 24

¹⁸⁶ Sag C-9/02 *Lasteyrie*, premiss 60

¹⁸⁷ Sak E-1/04 *Fokus*, premiss 33

¹⁸⁸ Se Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.7.

Oppsummert kan ikke Finansdepartementets argument i skattelovens forarbeider om uthuling av det norske skattefundament alene forsvare restriksjonsvirkningen av sktl § 9-14 for immaterielle eiendeler.¹⁸⁹

6.2.1.2 Fare for omgåelse av norsk gevinstbeskatning

Slik begrepet ”fare for omgåelse av norsk gevinstbeskatning” er benyttet i forarbeidene, må forstås slik at det er ønskelig å unngå at eiendeler tas ut av norsk beskatningsområde før realisasjon. Dette for å unngå norsk gevinstbeskatning.¹⁹⁰ Betegnelsen ”skatteflukt” må være like dekkende. Det samme gjelder ”skatteunndragelse” slik betegnelsen er benyttet i EF-domstolens *ICI* og *Lasteyrie*.¹⁹¹ Dette er ikke skatteunndragelse i ulovlig forstand.¹⁹²

Spørsmålet er om hensynet til faren for skatteunndragelse er et plausibelt allment hensyn. Finansdepartementet har vektlagt nettopp unndragelsesfaren som begrunnelse for vedtagelse av uttaksbeskatningshjemmel, sktl § 9-14.¹⁹³

I *Lasteyrie* anførte den franske regjering til forsvar for utflytningsbeskatningsregel at forebyggelse av skatteunndragelse var et plausibelt allment hensyn, med henvisning til blant annet *ICI* premiss 26.¹⁹⁴ Imidlertid gir ikke *ICI* premiss 26 klart uttrykk for den franske regjeringens anførsel. Derimot påpekes det at hensynet til å forebygge skatteunndragelse ikke er et anvendelig allment hensyn, når den omtvistede bestemmelsen ”ikke spesielt har til formaal at udelukke ... rent kunstige arrangementer, ... men generelt tager sigte paa enhver situation” for grenseoverskridende aktivitet.¹⁹⁵ Den omtvistede

¹⁸⁹ Smnl *EØS-rett*(2004) s.422

¹⁹⁰ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.1.

¹⁹¹ Sag C-264/96 *ICI* premiss 26 og C-9/02 *Lasteyrie* premiss 51.

¹⁹² Bullen(2005) s.579

¹⁹³ Ot.prp.nr.1(2008-2009) bl.a. pkt.8.1 og 8.6.

¹⁹⁴ Sag 9/02 *Lasteyrie*, premiss 24

¹⁹⁵ Sak C-264/96 *ICI*, premiss 26

bestemmelsen var en engelsk regel om å tilkjenne holdingsselskaper skattefordel såfremt datterselskaper var etablert i Storbritannia.

Det fremgår av skattelovens forarbeider at departementet er fortrolig med denne problemstilling. Finansdepartementet avfeier imidlertid momentet med henvisning til at *Lasteyrie* og *N* ikke kan anvendes tilsvarende for juridiske personer. Som nevnt i punkt 5.2.2.1, begrunner Finansdepartementet sktl § 9-14 ut fra at det er større risiko for at juridiske personer tar ut flere og mer verdifulle eiendeler uten at gevinstbeskatnings utløses.¹⁹⁶ Dette er neppe holdbart. Slik det fremgår av punkt 5.2.2.1, er prinsippene i *Lasteyrie* og *N* tilsvarende anvendelig overfor juridiske personer. *ICI* gjaldt også juridiske personer. Argumentet om antall eiendeler som flyttes ut kan heller ikke veie tungt, da fri forflytning av en virksomhets eiendel er sentralt for det interne markeds idé og funksjon.¹⁹⁷

Også EF-domstolen la den nevnte forståelse av *ICI* til grunn i *Lasteyrie* premiss 50. Domstolen slutter fra dette at generelle EF-stridig beskatningsregler neppe tillates på grunn av fare for skatteunndragelse:

”Der kan ikke oppstilles en generell formodning for, at der er tale om skatteunndragelse eller skattesvig, når en fysisk persons hjemsted flyttes til en anden medlemsstat, og en sådan formodning kan ikke tjene som begrundelse for en skattemæssig regel, som krænker en grundlæggende frihed, der er sikret ved traktaten.”¹⁹⁸

En beskatningshjemmel for mer generelle tilfeller ved utførsel over landegrensene, i strid med etableringsretten, kan dermed ikke begrunnes i fare for skatteunndragelse. Tiltak som skal bekjempe skatteunndragelse, må spesielt rette seg mot slik unndragelse, og ikke generelt mot rettssubjekter som benytter seg av etableringsretten.¹⁹⁹

¹⁹⁶ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.3.2 s.45-46 og pkt.8.5.13.1, s.70

¹⁹⁷ Zimmer(2009)b s.32

¹⁹⁸ Sag C-9/02 Lasteyrie, premiss 51

¹⁹⁹ EØS-rett(2004) s.424

Etter sktl § 9-14 utløses umiddelbar skatteplikt uavhengig av motivet til virksomheten som ønsker å flytte en immateriell eiendel. Uttaksbeskatning rammer flere situasjoner enn de rene skatteunndragelsestilfellene og vil dermed ikke kunne begrunnes i et slikt allment hensyn.²⁰⁰

Som påpekt i *Lasteyrie*, er en regel som favner videre og generelt tar sikte på enhver situasjon hvor skattesubjekter flytter ut, å anse som uproporsjonal. I slike tilfeller går regelen ut over hva som er nødvendig for å oppnå det forfulgte formål; skatteunndragelse.²⁰¹

Skatteloven § 9-14 kan dermed ikke opprettholdes alene av hensynet til å forebygge omgåelse av norsk gevinstbeskatning. Ut fra de nevnte dommer er bortfall av beskatningshjemmel ikke et godkjent allment hensyn. Sktl § 9-14 går derfor ut over hva som er nødvendig for å unngå omgåelsestilfellene.

6.2.1.3 Kan territorialitetsprinsippet begrunne uttaksbeskatning for ikke-hjemmehørende?

Finansdepartementet har i skattelovens forarbeider anført territorialitetsprinsippet til forsvar for uttaksbeskatning og vist til at EF-domstolen har akseptert at prinsippet kan begrunne unntak fra forskjellsbehandling eller restriksjoner.²⁰²

Prinsippet, slik det blant annet er lagt til grunn i EF-domstolens *Futura*, *Marks & Spencer* og *N*, gjelder vertsstatens beskatningsrett for ikke-hjemmehørendes inntekt opparbeidet i vertsstaten.²⁰³ Hjemmehørende er derimot skattepliktig for all inntekt til hjemstaten uansett

²⁰⁰ Tilsvarende Bullen s.537.

²⁰¹ Sag C-9/02 *Lasteyrie*, premiss 50 og 52.

²⁰² Ot.prp.nr.1 (2008-2009) s.44 og pkt.8.5.1.1.

²⁰³ Sager C-250/95 *Futura* premiss 22, C-446/03 *Marks & Spencer* premiss 45, C-470/04 *N* premiss 42-45

hvor den er opparbeidet(globalinntektsprinsippet).²⁰⁴ Beskatning av hjemmehørende kan dermed ikke forsvares ved territorialitetsprinsippet.

I *Futura* ble ikke-hjemmehørendes nektet tapsfradrag fordi tapet ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til i versstaten. Domstolen la til grunn at nektelsen ikke utgjorde noen forskjellsbehandling i strid med EF-traktaten på grunn av territorialitetsprinsippet.²⁰⁵

I *N* som viderefører prinsippet fra *Marks & Spencer*, ble territorialitetsprinsippet i utgangspunktet ansett å forsvare skattlegging av gevinst for den perioden skatteyter var bosatt i Nederland.²⁰⁶ Men da den nederlandske skatteregel oppstilte krav om sikkerhetsstillelse for utsatt beskatning, ble den ansett for å være for restriktiv på de fire friheter til å godkjennes.²⁰⁷

Territorialitetsprinsippet begrunner således gevinstbeskatning av en ikke-hjemmehørendes eiendel som tas ut av norsk beskatningsområde. Imidlertid er det neppe nødvendig at beskatningen er umiddelbar for å ivareta beskatningsretten etter territorialitetsprinsippet.

Norsk ubetinget uttaksbeskatning etter sktl § 9-14 av ikke-hjemmehørende er dermed uforholdsmessig med hensyn til territorialprinsippet.²⁰⁸ Dette da det ikke er nødvendig å fastsette ubetinget beskatning for å kunne beskatte etter territorialprinsippet.

6.2.2 Finnes det andre allmenne hensyn som kan forsvare sktl § 9-14?

Finansdepartementet har trukket frem et begrenset omfang av hensyn for å begrunne uttaksbeskatning. I fremstillingen under vil det forsøkes å trekke frem ytterligere hensyn

²⁰⁴ Sag C-250/95 *Futura* premiss 20, se også sktl §§ 2-1(9) og 2-2(6)

²⁰⁵ Sager C-250/95 *Futura* premiss 22, C-446/03 *Marks & Spencer* premiss 45, C-470/04 *N* premiss 42-45

²⁰⁶ Sag C-470/04 *N*, premiss 46

²⁰⁷ Sag C-470/04 *N*, premiss 51

²⁰⁸ Zimmer(2009)b s.22

som kan begrunne anvendelse av sktl § 9-14, til tross for at den er i strid med etableringsretten.

6.2.2.1 Hensynet til effektiv skattekontroll

I den tidligere nevnte uttalelse fra EU-kommisjonen om exit skatt, har Kommisjonen påpekt at:

”... immediate collection of tax may be justified in certain circumstances by overriding reasons in the general interest, in particular the need to ensure the **effectiveness of fiscal supervision**.²⁰⁹ (Min uth.)

I EF-domstolens praksis er det også lagt til grunn at hensynet til effektiv skattekontroll kan være et relevant allment hensyn.²¹⁰ Hensynet her er i nær slekt med hensynet til å forhindre skatteunndragelse.²¹¹

Ubetinget beskatning etter sktl § 9-14 vil kunne fjerne usikkerhetsmomenter, særlig informasjonsbehov og administrative byrder som foreligger ved betinget uttaksbeskatning, eller der det ikke uttaksbeskattes overhodet. Med andre ord vil ubetinget beskatning fjerne kontrollbehovet for de latente gevinster som uttas fra norsk beskatningsområde.

Både EU-kommisjonen og ECOSOC har lagt til grunn at EØS-stater ikke er underlagt de samme begrensninger hva gjelder ubetinget beskatning som EU-medlemsstater.²¹²

Dette skyldes først og fremst at EØS-statene ikke er pliktige til å implementere sekundær felleskapslovgivning, som the Mutual Assistance Directive og the Recovery Directive.²¹³

²⁰⁹ COM(2006)825 final, pkt.4.2.

²¹⁰ Se blant flere Sag C-250/95 Futura, premiss 31.

²¹¹ EØS-rett(2004) s.424

²¹² COM(2006)825 final, pkt.4.2. og ECO(205) pkt.5.4.

²¹³ 77/799/EEC og 2008/55/EEC

Disse direktiver omhandler informasjonsutveksling mellom EU-medlemsstatene om blant annet realisasjon av gjenstand som er flytter fra en stat til en annen. Uttalelsene må forstås slik at lovfastsatt informasjonsutveksling innen EU innebærer at EU-stater sikres sitt skattekrav på den utflyttede eiendel ved utsatt/betinget beskatning. Informasjonsutveksling dekker kontrollbehovet og medfører dermed at EU-statenes behov for ubetinget beskatning faller bort.

Tilsvarende må ifølge Kommisjonen og ECOSOC gjelde der EØS-stater har inngått bilaterale eller multilaterale avtaler om informasjonsutveksling med andre EU- eller EØS-stater.²¹⁴ Flyttes eiendelen til en stat Norge har skatteavtale med informasjonsutveksling, vil ubetinget beskatning etter sktl § 9-14 ikke kunne begrunnes i kontrollhensyn. Dette gjelder de fleste skatteavtaler Norge har inngått med andre EØS-/EU-stater (fremgår gjennomgående skatteavtalenes artikkel 26 eller 27).²¹⁵

Dermed vil kontrollhensyn bare kunne forsvare restriksjonsvirkningene av sktl § 9-14 i de tilfellene der det ikke foreligger skatteavtale med informasjonsutveksling, jf Kommisjonens uttalelse. I fall må den ubetingede beskatning også kunne forsvares ut fra øvrige allmenne hensyn.²¹⁶ Men EF-domstolen har i sin praksis lagt til grunn at skattekontrollhensyn ikke kan begrunnes i den presumpsjon at skattepliktige ikke kan tilveiebringe nødvendig informasjon, og på den måten avskjære skatteyter mulighet til å oppfylle skattekontrollbehovet på andre vis.²¹⁷

Imidlertid har skattekontrollhensyn så langt ikke blitt akseptert av EF-domstolen som begrunnelse for inngrep i blant annet etableringsretten.²¹⁸

²¹⁴ COM(2006)825 final, pkt.4.2. og ECO(205) pkt 5.4.

²¹⁵ Norges skatteavtaler

²¹⁶ COM(2006)825 final, pkt.4.2.

²¹⁷ Sag C-254/97 Baxter premiss 19-20

²¹⁸ Bullen(2005) s.547

Et ytterligere moment er at umiddelbar uttaksbeskatning ikke utgjør det minst restriktive alternativ som dekker behovet for effektiv skattekontroll for norske skattemyndigheter.²¹⁹ Hensynet til effektiv skattekontroll kan da ikke påberopes for å rettferdiggjøre restriksjonsvirkninger etter sktl § 9-14.

6.2.2.2 Hensynet til sammenhengen i det norske skattesystem

Domstolen har i to dommer, *Bachmann* og *Kommisjonen mot Belgia*, ansett hensynet til sammenhengen i et skattesystem som relevant allment hensyn.²²⁰ Det antas også å være det eneste hensyn som EF-domstolen har vektlagt for å opprettholde en skatteregel som først var ansett å være i strid med de grunnleggende friheter.²²¹

I forhold til sktl § 9-14 er det sentrale om en eier av immaterielle eiendeler som blir ført ut av landet, før eiendelen ble flyttet ut, har nytt godt av fordeler i norsk lovgivning, med så nær sammenheng til uttaksbeskatning at det tilsier at etterfølgende uttaksbeskatning er rettmessig.

Det kan spørres om det er slike skattemessige sammenhenger mellom avskrivninger og uttaksbeskatning at dette begrunner skatteplikt. Reglene om avskrivning er ikke alltid praktisk anvendelige for immaterielle eiendeler. For det første vil ikke immaterielle eiendeler i alle tilfeller være avskrevet. Av sktl § 6-1 jf § 6-10 fremgår det at immaterielle eiendeler bare kan avskrives hvis ”verdifallet er åpenbart”, med unntak for eiendeler som er tidsbegrenset. Slike eiendeler kan uansett avskrives jf § 14-50. I ligningspraksis har kravet i sktl § 6-10 om åpenbart verdifall fungert som avskrivningsforbud.²²² Dessuten er norske avskrivningsregler for immaterielle eiendeler generelt inkonsekvente og med uklare

²¹⁹ Bullen(2005) s.559

²²⁰ Sager C-204/90 *Bachmann* premiss 21 og C-300/90 *Kommisjonen mot Belgia* premiss 14

²²¹ Bullen(2005) s.532

²²² Gjems-Onstad(2008) s.143

avgrensninger.²²³ Det er dermed vanskelig å fastslå en slik generell sammenheng mellom avskrivningsreglene og uttaksbeskatningsreglene som kan tilsi at aksept av sktl § 9-14, til tross for restriksjonsvirkninger.

Et annet spørsmål er om det er en naturlig sammenheng mellom uttaksbeskatning og fradrag for kostnader pådratt for å erverve eller sikre immaterielle eiendeler. For egenutviklede immaterielle eiendeler kommer slike kostnader til fradrag direkte i annen inntekt etter hovedregelen i § 6-1, unntatt for pådratte kostnader med sikte på opprettelse av et driftsmiddel.²²⁴

Om sktl § 9-14 står i en sammenheng med henholdsvis avskrivninger (i de snevre tilfellene) eller fradrag for kostnader, beror på et krav om direkte forbindelse som kan utledes av EF-domstolens praksis.²²⁵ Direkte forbindelse er grovt sett et krav om forbindelse mellom reglene, det vil si at reglene må referere seg til samme form for beskatning som rammer samme skattesubjekt.²²⁶ Både avskrivninger og fradrag har en forbindelse med uttaksbeskatning for immaterielle eiendeler. Uttaksbeskatningen er norske skattemyndigheters mulighet til å beskatte gevinster opparbeidet som resultat av fordeler skattyter har nytt godt av i Norge. I fall kan man anse gevinsten å være en indirekte følge av avskrivninger og fradrag for kostnader. Videre knytter avskrivninger, fradrag og gevinstbeskatning seg til inntektsbeskatning av skattesubjekt, jf sktl §§ 5-1 (2), 6-1, og 6-10. Reglene vil som regel også knytte seg til inntektene til skattesubjektet. Imidlertid følger det av EF-domstolens praksis i både *Baars* og *Bosal Holding* at det vanligvis kreves så nær sammenheng mellom reglene at den ene regel ikke kan innrømmes, uavhengig av om den andre får anvendelse.²²⁷ Dette taler mot at sammenhengen i det norske skattesystem kan rettferdiggjøre sktl § 9-14 til tross for dens diskriminerende/restriktive virkning.

²²³ Gjems-Onstad(2008) s.144

²²⁴ Gjems-Onstad(2008) s.145

²²⁵ Se bl. a. sager C-204/90 Bachmann og C-300/90 Kommisjonen mot Belgia.

²²⁶ Bullen(2005) s.511

²²⁷ Sager C-251/98 Baars premiss 39 og C-168/01 Bosal Holding premiss 35.

Hensynet til sammenhengen i det norske skattesystem kan derfor ikke alene tale for at sktl § 9-14 skal kunne anvendes til tross for EØS-strid.

6.2.3 Kan formålet bak sktl § 9-14 nås på en mindre inngripende måte?

En del av vurderingen av om sktl § 9-14 kan tillates er betinget av om det finnes alternative løsninger til uttaksbeskatning. Foreligger det alternative forslag som er mindre restriktive, taler det mot at sktl § 9-14 er egnet til å dekke formålet. Formålet kan da nås på en mindre inngripende måte uten at norsk beskatningsmyndighet trues.²²⁸ Dette følger av blant annet EF-domstolens *Lasteyrie*:

”Det forfulgte formål ... kan nås ved foranstaltninger, som er mindre inngribende eller mindre restriktive for etableringsfriheten, og som specifikt vedrører risikoen for en sådan ... flytning.”²²⁹

I forarbeidene og juridisk teori er det antatt at det ikke finnes noen middelvei mellom å pålegge og ikke pålegge uttaksbeskatning.²³⁰

EU-kommisjonen finner det ønskelig med andre former for beskatning av virksomheters eiendeler enn uttaksbeskatning. Kommisjonen legger vekt på at både dobbeltbeskatning og dobbelt skattefrihet bør unngås. Videre åpner den for at den kan være behjelpelig med å fastsette generell veiledning for alternative beskatningsmetoder.²³¹

Nedenfor gjøres et forsøk på å trekke frem alternative løsninger som dekker det samme formål som uttaksbeskatningsregelen, sktl § 9-14.

²²⁸ Fürich(2008) s.13

²²⁹ Sag C-9/02 Lasteyrie, premiss 54.

²³⁰ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt. 8.1 og Zimmer(2009)b s. 32

²³¹ COM(2006)825 final pkt.4, 5 og 6

6.2.3.1 Kan man ha løpende skatteinnbetaling?

Et forslag er å forplikte hjemmehørende og ikke-hjemmehørende til en løpende skatteplikt for latent gevinst på eiendelen mens den holdes innen norsk beskatningsområde. Dette må være løpende inntektsbeskatning, ikke formuesbeskatning.

Den løpende beskatningen av immaterielle eiendeler vil henseile profitt eller øvrig fordel den immaterielle eiendel medfører. Eventuelt kan man fastsette verdiøkningen av den immaterielle eiendel fortløpende. Slik beskatning vil i fall sikre Norge skattemessige andel tilsvarende gevinsten på eiendelen opparbeidet i Norge. Imidlertid vil en slik skattlegging kunne være vanskelig praktisk gjennomførbar og by på store retts tekniske problemer. Dette fordi verdsettelse av immaterielle eiendeler er vanskelig, spesielt verdsettelse av egenutviklede immaterielle eiendeler.

Da en regel om løpende betaling er vanskelig gjennomførbar, taler det mot at formålet ved uttaksbeskatning av immaterielle eiendeler etter sktl § 9-14 kan nås på mindre inngripende måte.

6.2.3.2 Kan utsatt skatteplikt avhjelpe restriksjonsvirkningene?

Et spørsmål er om uttaksskatt for immaterielle eiendeler etter sktl § 9-14 ville gått klar av etableringsrettens restriksjonsforbud hvis gevinstene hadde vært underlagt betinget beskatning. I blant annet *Lasteyrie* ble det lagt opp til at utsatt skatteplikt ikke ville være i strid med etableringsretten.²³²

²³² Sag C-9/02 Lasteyrie, premiss 47

Finansdepartementets har argument med at utsatt skatteplikt for immaterielle eiendeler ikke er praktisk gjennomførbart. Slik beskatning vil medføre at immaterielle eiendeler ikke beskattes overhodet.²³³

I forarbeidene ble det lagt vekt på at den stadig minkende del av gevinsten ved finansielle eiendeler, fysiske driftsmidler og forpliktelser (sktl § 9-14 (3) a-c) som refererer seg til uttaket fra Norge, tilsier utsatt beskatning. Dette fordi sannsynligheten for at unntaket har skjedd for å unngå gevinstbeskatning synker tilsvarende, se pkt 2.3.3. Det fremgår implisitt at dette ikke gjelder tilsvarende for immaterielle eiendeler.²³⁴ Imidlertid finnes det argumenter som tilsier at også immaterielle eiendeler skal kunne underlegges betinget beskatning ved utflytting. For det første må immaterielle eiendeler som oftest vedlikeholdes og da med vedlikeholdskostnader som ikke kommer til fradrag i Norge.²³⁵ Vedlikeholdet innebærer at verdien på og utbyttet av den immaterielle eiendel som kan knyttes til Norge stadig vil minke. For det andre kan immaterielle eiendeler i mange tilfeller være utsatt for hurtig utdatering som følge av teknologisk utvikling for øvrig. Dermed vil også latente gevinster på immaterielle eiendeler som kan spores tilbake til Norge, gradvis minke.

Finansdepartementets argument om sannsynlighet vil derfor kunne anvendes tilsvarende på immaterielle eiendeler.²³⁶ Således burde det være åpent for at immaterielle eiendeler også kan underlegges ubetinget beskatning.

I den sammenheng kan det nevnes at i tysk skattelovgivning, ble restriksjonsvirkningene ved uttaksbeskatning forsøkt nøytralisert ved at alle gjenstander (herunder immaterielle eiendeler) bortsett fra omsetningsgjenstander, er underlagt betinget beskatning.²³⁷

²³³ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt. 8.5.7.6.

²³⁴ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.8.3, s.62 sammenholdt med pkt.8.5.7.6

²³⁵ Zimmer(2009)b s.27

²³⁶ Zimmer(2009)b s.27 og Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.8.3.

²³⁷ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.4.3. s.48

Om immaterielle eiendeler i stedet underlegges betinget skatteplikt vil restriksjonsvirkningene etter § 9-14 kunne bortfalle. Da immaterielle eiendeler i realiteten stiller likt som øvrige gjenstander etter sktl § 9-14, vil det også være en naturlig løsning.

Et spørsmål er dermed om betinget beskatning for immaterielle eiendeler er praktisk gjennomførbart? Det avgjørende er om det finnes noen mulig og rimelig frist for beskatningsplikt i tilfelle realisasjon, ved betinget beskatning for immaterielle eiendeler.

Som Finansdepartementet har argumentert med, innebærer ikke femårsfristen etter § 9-14 (9) noen realitet ved beskatning av immaterielle eiendeler som følge av omsetningsraten. Et forslag er å sette fristen til gjennomsnittslevetid, eventuelt gjennomsnittlig eietid for immaterielle eiendeler. Gjennomsnittslevetid for patenter er så lenge patentet består, vanligvis rundt 20 år.²³⁸ Det kan spørres om 20 år er en rimelig frist for immaterielle eiendeler for øvrig. En tjueårsfrist vil tilsvarende fristen etter sktl § 9-14 kunne innebære at beskatningen ikke blir reell der den immaterielle eiendelen har lengre levetid. Blant annet antas det at merkevarer har lengre gjennomsnittlig levetid.²³⁹ I slike tilfeller vil mulig fastsettelse av frist til gjennomsnittlig eietid kunne avhjelpe. Men slik fastsettelse vil være retts teknisk svært vanskelig. Av mangel på andre holdepunkter, vil betinget skatteplikt med frist på rundt 20 år kunne være et alternativ til ubetinget beskatning sktl § 9-14. Men den delen av gevinsten på den immaterielle eiendel som skriver seg tilbake til Norge vil være minimal etter så mange år.

Et minus ved lang frist er utvidet oppgaveplikt for eier hvis det ikke foreligger informasjonsutvekslingsavtaler. Brukes gjenstanden opp innen fristen, vil det være rimelig at skatteplikt ikke utløses overhodet. I slike tilfeller vil verken Norge eller tilflytningsstaten ha beskatningsrett.

²³⁸ Barnard (2007) s.174

²³⁹ Barnard (2007) s.175

Konklusjonen er at utsatt skatteplikt for latente gevinster på immaterielle eiendeler kan avhjelpe restriksjonsvirkningene etter sktl § 9-14. Med andre ord kan formålet bak umiddelbar uttaksbeskatning av immaterielle eiendeler nås på en mindre inngripende måte.

6.2.3.3 Anti-misbrukslovgivning

Her er spørsmålet om det kan opprettes såkalt anti-misbrukslovgivning som kan anvendes i stedet for uttaksbeskatningsregelen, sktl § 9-14. Forslagene må knyttes opp mot forskjellige scenarioer.

I forarbeidene er det, som nevnt, vektlagt at uttaksbeskatning er et forsøk på å unngå at ”eiendeler tas ut av beskatningsområdet til et beskatningsområde med lavere gevinstbeskatning forut for et planlagt salg”.²⁴⁰

Anti-misbrukslovgivning som kan dekke dette mål er uttaksbeskatning som utløses i tilfellene der skattebetaler fører driftsmiddelet til utlandet for å selge under gunstigere gevinstbeskatningsregler, for deretter enten å føre vederlag (herunder gevinst) tilbake, eller for så å kjøpe nytt driftsmiddel og føre det tilbake til norsk beskatningsområde.²⁴¹

Imidlertid stiller EF-domstolen strenge krav til slik anti-misbrukslovgivning, først og fremst i *Cadbury-Schweppes*, som gjaldt britiske CFC-regler (tilsvarende NOKUS).²⁴² Anvendes prinsippene i dommen tilsvarende på immaterielle eiendeler, tilsier det at anti-misbrukslovgivning spesielt må ta sikte på å ramme kunstige arrangementer.²⁴³ Dessuten kan anti-misbrukslovgivning bare gjelde der Norge ikke i kraft av skatteavtale eller traktat kan kreve opplysninger utlevert fra landet eiendelen flyttes til, eller på annen måte får

²⁴⁰ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt.8.5.1.

²⁴¹ Sml Fühlich s 14

²⁴² Sag C-196/04 Cadbury-Schweppes

²⁴³ Sag C-196/04 Cadbury-Schweppes, premiss 51-56

erklæring fra tilflyttingsstaten om at dokumentasjonen er riktig.²⁴⁴ I et slikt tilfelle vil regelen kunne gå klar av EF-domstolens strenge krav til anti-misbrukslovgivning.

Imidlertid vil en skatteregel av denne type trolig være mindre praktisk innen EU/EØS, idet Norge etter hvert har omfattende avtaler med de øvrige medlemsland. En bedre løsning er muligens å fremforhandle beskatningsmyndighet gjennom skatteavtalene. Men slik EF/EØS-retten er i dag, kan ikke skatteavtaler utgjøre selvstendig beskatningshjemmel. Dette taler mot at det finnes alternative løsninger til ubetinget beskatning av immaterielle eiendeler etter sktl § 9-14.

6.2.3.4 Er frem- eller reforhandling av skatteavtaler en realistisk mulighet?

Spørsmålet her er om det er mulig å fremforhandle skatteavtaler som demper behovet for uttaksbeskatning, eventuelt demper restriksjonsvirkningene ved norsk uttaksbeskatning.

Et alternativ er om tilflyttingsstaten kunne forpliktes til å gi fradrag for uttaksbeskatning som er betalt i Norge.²⁴⁵ I slike tilfeller vil restriksjonsvirkningen etter sktl § 9-14 kunne forsvinne, idet skatteyder langt på vei sikres mot høyere totalskatt. Dette må i fall fremforhandles gjennom skatteavtaler. En løsning i denne retning vil kunne være i overensstemmelse med anbefalingen fra EU-rådet.²⁴⁶ Imidlertid avhjelper ikke en slik løsning restriksjonsvirkningen ved at skatteplikten fremskyndes.

Et annet alternativ er en kombinasjon av skatteavtale med informasjonsutveksling og at senere realisasjonsbeskatningsrett fordeles prosentvis mellom statene. Dette krever at det fremforhandles skatteavtaler med informasjonsutveksling mellom statene. Videre må Norge tildeles realisasjonsbeskatningsrett av gevinsten på immaterielle eiendeler, sett hen til andelens prosentvise oppholdstid i Norge i forhold til skattesubjektets totale eiertid. I et

²⁴⁴ Tilsvarende sag C-196/04 Cadbury-Schweppes, premiss 70-72

²⁴⁵ Zimmer(2009)b s.32

²⁴⁶ DOK 16412/08

slikt tilfelle vil ikke skatteyters etableringsrett ved flytting hindres. Alternativet forutsetter imidlertid at statene blant annet blir enige om skattesats som i seg selv vil kunne by på utfordringer og være svært tidkrevende.

Et tredje alternativ vil være om Norge fremforhandlet kun skatteavtaler med kreditmetode. Det vil si skatteavtaler der Norge som hjemstat må gi fradrag for eventuell beskatning i tilflytningsstat (versstat/kildestat). I slike tilfeller vil Norge ha beskatningsretten i behold der hjemmehørende flytter immaterielle eiendeler ut. Dette gjelder unntatt der tilflytningsstaten har likt gevinstbeskatningsnivå som i Norge. Unntaket gjelder imidlertid også i forhold til sktl § 9-14 (2) a slik regelen er utformet nå.

Men fremforhandling av et totalt regime av skatteavtale med kreditmetode vil ikke i seg selv utgjøre et alternativ til uttaksbeskatning av immaterielle eiendeler etter sktl § 9-14. Ikke-hjemmehørende vil etter utflytting ikke lenger være skattepliktige til Norge, jf pkt. 2.2.2. En løsning er å fremforhandle en bestemmelse om fortsatt beskatningsrett i skatteavtalen for eiendeler som har vært innen norsk beskatningsområde, men tilhørende ikke-hjemmehørende. Om dette er praktisk mulig, og om den andre hjemstat i realiteten vil frasi seg beskatningsrett for eiendelen, er imidlertid heller tvilsomt. Denne typen bestemmelser i skatteavtaler vil dermed neppe være praktisk mulig.

Om man får fremforhandlet denne typen skatteavtaler, vil det kunne innebære en lettere administrativ byrde for norsk skattemyndighet. I tillegg vil en helhetlig og gjennomgående linje med skatteavtaler med kreditmetode innebære oversiktighet og forutsigbarhet for både skattemyndigheter og skattesubjekter. Men skattesubjekter vil på denne måten påtvinges en tyngre vedvarende meldingsplikt for uttatte immaterielle eiendeler. Dessuten vil forhandlingsprosessen være omstendelig og det kan ta mange år før det foreligger skatteavtaler med kreditmetode med alle EØS-land. Det kan spørres om det skal oppstilles hjemmel for uttaksbeskatning frem til ferdigbehandling, eventuelt om man kan akseptere sktl § 9-14 som uttaksbeskatning i mellomtiden.

Fremforhandling eller reforhandling av skatteavtaler er en realistisk, men tung måte å dekke det samme behov som uttaksbeskatning etter sktl § 9-14 dekker. Men muligheten taler for at sktl § 9-14 kan nås på en mindre inngripende måte.

7 Avslutning: Er ubetinget uttaksbeskatning av immaterielle eiendeler, sktl § 9-14, i strid med diskriminerings-/restriksjonsforbudet?

Det er klart at uttaksbeskatning av immaterielle eiendeler etter skatteloven § 9-14 er i strid med diskriminerings- og restriksjonsforbudet i etableringsretten, jf EØS-avtalens art 31 (se pkt 5). For det første utgjør ubetinget uttaksbeskatning etter sktl § 9-14 destinasjonsbestemt forskjellsbehandling av hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som ønsker å flytte eiendeler ut av norsk beskatningsområde, jf pkt 5.2.1 og 5.2.2. For det andre utgjør bestemmelsen en mulig generell ikke-diskriminerende restriksjon i strid med etableringsretten for tilfellene der immaterielle eiendeler uttaksbeskattes, jf pkt.5.2.3.

Ubetinget beskatning vil kunne ha avskrekkende virkning på skattesubjektene ved at skatteplikten fremskyndes ved utflytting, uten at man har tilgang til gevinsten som beskattes. Dessuten risikerer skattesubjektet som flytter eiendeler en etterfølgende beskatning av den samme gevinsten (dobbeltskatning).

For å kunne rettferdiggjøre slike inngripende restriksjonsvirkninger må allmenne hensyn være klare og udiskutable. Dessuten må de allmenne hensyn være flere og/eller klarere for å godtgjøre en diskriminerende regel kontra ikke-diskriminerende regler.²⁴⁷ Irreversibel beskatning av immaterielle eiendeler etter skatteloven § 9-14 virker diskriminerende, og det skjerper kravet til rettferdiggjørende allmenne hensyn.

²⁴⁷ EØS-rett(2004) s.413

De hensyn som Finansdepartementet har trukket frem kan ikke forsvare restriksjonsvirkningen av sktl § 9-14 for beskatning av immaterielle eiendeler. For det første er ikke uthuling av det norske skattefundament et hensyn som etter EF- eller EFTA-domstolens praksis alene kan rettferdiggjøre en EØS-stridig regel, jf pkt. 6.2.1.1. Heller ikke hensynet til omgåelse av norsk gevinstbeskatning kan alene forsvare sktl § 9-14s restriksjonsvirkning. Sktl § 9-14 er for generell til å ivareta formålene da den tar sikte på mer enn bare omgåelsestilfellene, jf 6.2.1.2. Videre er ubetinget uttaksbeskatning § 9-14 et uforholdmessig strengt inngrep for ivaretagelse av territorialprinsippet, jf 6.2.1.3.

Finansdepartementets begrunnelse for ubetinget beskatning i sktl § 9-14 for immaterielle eiendeler virker svært optimistisk (i forhold til etableringsretten).²⁴⁸ Begrunnelsen kan også være farget av det antatte behov for uttaksbeskatning for norske skatteinntekter. Dessuten er regelen tilsynelatende alene begrunnet med hensyn til ønske om skatteinntekter. Dette da det ikke bare er de rent kunstige omgåelsesarrangementer som rammes.

Heller ikke enkeltstående øvrige allmenne hensyn kan begrunne ubetinget beskatning av immaterielle eiendeler etter sktl § 9-14 (pkt.6.2.2). Den nevnte restriksjonsvirkning av sktl § 9-14 nøytraliseres ikke av muligheten for tapsfradrag, jf pkt 6.1. Videre er ubetinget beskatning av immaterielle eiendeler etter sktl § 9-14 for stringent for å ivareta hensynet til effektiv skattekontroll, jf pkt 6.2.2.1. Hensynet til sammenhengen i skattesystemet er adskilt ikke et hensyn som kan rettferdiggjøre den nevnte restriksjonsvirkningen av sktl § 9-14, jf pkt 6.2.2.2. Det til tross for at dette er det hensyn som har fått mest gjennomslag i EF- og EØS-domstolen.²⁴⁹

Samlet kan de overnevnte hensyn rettferdiggjøre restriksjonsvirkningene av ubetinget beskatning etter sktl § 9-14. Det avhenger imidlertid at det ikke finnes mindre restriktive alternativer til § 9-14.

²⁴⁸ Zimmer(2009)a s.329

²⁴⁹ Bullen(2005) s.532

Kombinasjonen av at skatterett er et politisk svært følsomt område og at EØS-medlemsstatene i utgangspunktet har fri beskatningsmyndighet, tilsier at norske myndigheter har en viss skjønnsmargin.²⁵⁰ Medlemsstatenes beskatningsmyndighet kan ikke avskjæres totalt, og det må aksepteres at skattemyndighetene har behov for kilder til skatteinntekt. Spesielt er det behov for å få beskattet inntekter med tilknytning til skatteområdet, hensett til territorialprinsippet. Videre er det ingen alternative regler som alene fullgodt dekker formålet bak ubetinget beskatning av immaterielle eiendeler i sktl § 9-14. Blant annet er løpende skatteinnbetaling (pkt 6.2.3.1) og anti-misbrukslovgivning (pkt. 6.2.3.3) alternative løsninger, men er praktisk vanskelig eller umulig å gjennomføre. Dette taler for at formålet bak ubetinget beskatning av immaterielle eiendeler etter sktl § 9-14, *ikke* kan nås på en mindre inngripende måte.

Imidlertid finnes det andre mindre inngripende alternativer som er reelt gjennomførbare. Dette gjelder betinget beskatning (pkt 6.2.3.2.) og frem- eller reforhandling av skatteavtaler (pkt.6.2.3.4.).²⁵¹ Hvert av alternativene har dog sine svakheter. Betinget beskatning forutsetter fastsettelse av en lengstefrist for skatteplikten. Fastsettelse av en generell frist kan by på utfordringer da immaterielle eiendeler er en vid gruppe eiendeler, med vidt spenn av egenskaper (se pkt. 6.2.3.2). Frem- eller reforhandling av skatteavtalene byr på sin side på en tidkrevende prosess. En slik frem- eller reforhandling vil dessuten ikke alene dekke formålet bak § 9-14 for immaterielle eiendeler idet ikke-hjemmehørende faller utenfor.

Et praktisk mulig og mindre restriktivt alternativ til ubetinget uttaksbeskatning av immaterielle eiendeler etter sktl § 9-14, er en kombinasjon av utsatt beskatning og frem-/reforhandling av skatteavtalene. Ved fremforhandling av skatteavtaler med kreditmetode, vil uttaksbeskatningsbehovet av hjemmehørende forsvinne. Dette innebærer en videreføring av arbeidet per dags dato med fremforhandling av skatteavtaler (se pkt.1.3.3). Behovet for å beskatte ikke-hjemmehørende kan dekkes ved en kombinasjon av skatteavtaler og utsatt beskatning. Alternativet beror på at betinget/utsatt uttaksskatteplikt

²⁵⁰ EØS-rett(2004) s.413

²⁵¹ Se tilsvarende Zimmer(2009)b s.32

for gevinster på immaterielle eiendeler med lengre tidsfrist enn 5 år, vedtas. Videre må det fremforhandles skatteavtaler med informasjonsutveksling om skatteyter for en periode etter utflytting, tilsvarende tidsfristen for skatteplikten.

Alternativet over vil være mindre inngripende enn ubetinget beskatning av immaterielle eiendeler etter sktl § 9-14. Dette igjen innebærer at ubetinget beskatning av immaterielle eiendeler etter sktl § 9-14 er uproporsjonal.

Ubetinget beskatning etter sktl § 9-14 er i strid med EØS-avtalen og kan ikke rettferdiggjøres av allmenne hensyn, tatt i betraktning at det finnes et mindre restriktivt alternativ. Konklusjonen blir dermed at regelen om ubetinget beskatning av immaterielle eiendeler er EØS-stridig.

Som følge av at ubetinget beskatning av immaterielle eiendeler etter sktl § 9-14 er i strid med etableringsretten i EØS-avtalen artikkel 31, kan lovanvender sette sktl § 9-14 til side i situasjoner der immaterielle eiendeler flyttes over landegrensene. Dette skyldes at EØS-avtalen er trinnhøyere enn norsk formell lovgivning. Det er først og fremst domstoler og skattemyndigheter i Norge som vil kunne sette sktl § 9 -14 til side. Men motstriden må også kunne påberopes av rettighetssubjektene, virksomhetsutøverne, i norske domstoler og overfor skattemyndighetene. Eventuelt kan de bringe saken inn for EFTA-domstolen.

8 Litteraturliste

Bøker

- | | |
|----------------------|---|
| Barnard, Catherine | <i>The substantive law of the EU</i> . 2. utg. New York, 2007 |
| Bullen, Andreas | <i>EU, EØS og Skatt</i> . 1. utg. Oslo, 2005 |
| Gjems-Onstad, Ole | <i>Norsk bedriftskatterett</i> . 7. utg. Oslo 2008 |
| Stokholm, Jeppe R. | <i>EU-Skatterett</i> . 1. utg. København, 2008 |
| Stoveland, Per Helge | Kommentar til Skatteloven: Norsk lovkommentar (online), note 747A-10 [sitert 20. juni 2009] |
| Werlauff, Erik | <i>EU-Selskabsret</i> . 3. utg. København, 2002 |
| Zimmer, Frederik [a] | <i>Internasjonal inntektsskatterett</i> . 4. utg. Oslo, 2009 |
| <i>EØS-rett</i> | Fredrik Sejersted ... [et al.]. 2. utg. Oslo, Universitetsforlaget, 2004 |

Artikler

- | | |
|----------------------|---|
| Führich, Gregor | <i>European Union - Exit taxation and ECJ Case Law</i> . I: European Taxation, 48, no.1 (2008), S.10-19 |
| Zimmer, Frederik [b] | <i>Exit Taxes in Norway</i> . I: World Tax Journal, Vol 1 (2009), S.2-34 |

9 Domsregister

Avgjørelser fra EFTA-domstolen

- | | |
|---------------------------------|--|
| Sak E-6/98 <i>ESA mot Norge</i> | EFTA Surveillance Authority mot Kongeriket Norge |
| Sak E-1/01, | Hörður Einarsson mot The Icelandic State |

Einarsson

Sak E-1/04, *Fokus* *Fokus Bank ASA* mot Den norske stat
v/Skattedirektoratet

Sak E-7/07, *Sea-
brokers* *Seabrokers AS* mot Den norske stat
v/Skattedirektoratet

Avgjørelser fra EF-domstolen

Sag C-8/74, Procureur du Roi (Public Prosecutor) and Saml. 1974 I-837
Dassonville Benoît og Gustave Dassonville
Og tvistemålet mellom SA Ets Fourcroy SA
Breuval et Cie og Benoît and Gustave
Dassonville

Sag C-270/83, *Avoir* Kommisjonen mod Frankriget Saml. 1986 I-273
Fiscal

Sag C-221/87, *Daily* The Queen mod H.M. Treasury og Comissioners Saml. 1998 I-5483
Mail of Inland Revenue, ex parte Daily Mail og
General Trust PLC.

Sag C-175/88, *Biehl* Klaus Biehl, of Aachen mod Administration des Saml.1990 I-1779
contributions du grand-duché de Luxembourg

Sag C-221/89, The Queen mod Secretary of State for Transport, Saml. 1991 I-3905
Factortame II ex parte Factortame Ltd and others

Sag C-204/90, Hanns-Martin Bachmann mod Belgiske Stat Saml. 1992 I-249
Bachmann

Sag C-300/90, Kommissionen for de Europæiske Fællesskaber Saml 1992 I-305
Kommisjonen mot mod Kongeriget Belgien
Belgia

De forenede sager Straffesag mod Bernard Keck og Daniel Saml. 1993 I-
C-267/91 og C- Mithouard 03777

268/91, <i>Keck</i>		
Sag C-279/93, <i>Schumacker</i>	Finanzamt Koeln-Alstadt mod Roland Schumacker	Saml. 1995 I-225
Sag C-55/94, <i>Gebhard</i>	Reinhard Gebhard Mod Consiglio Dell'Ordine Degli Avvocati E Procuratori Di Milano	Saml. 1995 I-4165
Sag C-250/95, <i>Futura</i>	Futura Participations SA og Singer mod Administration des contributions	Saml. 1997 I-2471
Sag C-108/96, <i>Grandvision</i>	Dennis Mac Quen, Derek Pouton, Carla Godts, Youssef Antoun mod Grandvision Belgium SA, tidligere Vision Express Belgium SA	Saml 2001 I-837
Sag C-118/96, <i>Safir</i>	Jessica Safir mod Skattemyndigheden i Dalarnas laen, tidligere Skattemyndigheden i Kopparbergs laen	Saml 1998 I-1897
Sag C-264/96, <i>ICI</i>	Imperial Chemical Industries plc (ICI) mod Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)	Saml. 1998 I-4695
Sag C-336/96 <i>Gilly</i>	Egteparret Gilly mod Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin	Saml. 1998 I-2793
Sag C-212/97, <i>Centros</i>	Centros mod Erhvervs- og Selskabsstyrelsen	Saml. 1999 I-1459
Sag C-254/97, <i>Baxter m.fl.</i>	Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France og Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA mod Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales, Ministère de l'Economie et des Finances og Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation	Saml. 1999 I-4809
Sag C-307/97, <i>Saint-Gobain</i>	Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland mod Finanzamt Aachen-Innenstadt	Saml. 1999 I-6161

Sag C-200/98, <i>X AB og Y AB</i>	X AB og Y AB mod Riksskatteverket	Saml 1999 I-8261
Sag C-251/98, <i>Baars</i>	C. Baars mod Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem	Saml 2000 I-2787
Sag C-141/99, <i>AMID</i>	Algemene Maatschappij voon Investerings en Dienstverlening NV mod Belgien	Saml 2000 I-11619
C-439/99, <i>Varemesse</i>	Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og M. Patakia, som befuldmægtigede, bistået af avvocato A. Cevese, og med valgt adresse i Luxembourg, mod Den Italienske Republik ved U. Leanza, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato D. Del Gaizo, og med valgt adresse i Luxembourg,	Saml 2002 I-305
Sag C-385/00, <i>de Groot</i>	F.W.L. de Groot mod Staatssecretaris van Financiën	Saml. 2002 I-11819
Sag C-436/00, <i>X og Y</i>	X og Y mod Riksskatteverket	Saml.2002 I-10829
Sag C-79/01 <i>Payroll</i>	Payroll Data Services (Italy) Srl, ADP Europe SA og ADP GSI SA ved avvocati L.G. Radicati di Brozolo, M. Merola og D.P. Domenicucci mod den italienske regering	Saml 2002 I-8923
Sag C-168/01, <i>Bosal Holding</i>	Bosal Holding BV mod Staatssecretaris van Financiën	Saml. 2003 I-9409
Sag C-422/01, <i>Skandia/Ramstedt</i>	Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ), Ola Ramstedt mod Riksskatteverket	Saml. 2003 I-6817
Sag C-431/01, <i>Mertens</i>	Philippe Mertens mod État belge	Saml. 2002 I-7073
Sag C-9/02,	Hughes de Lasteyrie du Saillant mod	Saml. 2004 I-2409

<i>Lasteyrie</i>	Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie	
Sag C-253/03, <i>CLT-UFA</i>	CLT-UFA SA mod Finanzamt Köln-West	Saml. 2006 I-1831
Sag C-268/03, <i>Da Baeck</i>	Jean-Claude De Baeck mod Kongeriget Belgia	Saml. 2004 I-5961
Sag C-411/03, <i>SEVIC Systems</i>	SEVIC Systems AG	Saml. 2005 I-10805
Sag C-446/03, <i>Marks & Spencer</i>	Marks & Spencer plc mod David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)	Saml. 2005 I-10837
Sag C-196/04, <i>Cadbury Schweppes</i>	Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppess Overseas Ltd mod Commissioners of Inland Revenue	Saml. 2006 I-7995
Sag C-470/04, <i>N</i>	N mod Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo	Saml. 2006 I-7409

Avgjørelser avsagt

av norske

domstoler

Rt 2002 s 1144

10 Lovregister

- 1985 Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (Selskapsloven) av 21. juni 1985 nr 83
- 1992 Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven) av 27. november 1992

nr 109.

1999 Lov om skatt av formue og inntekt (Skatteloven) av 26. mars 1999 nr 14.

11 Direktiv og resolusjoner

77/799/EEC Rådets direktiv 77/799/EEC af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (The Mutual Assistance Directive)

90/434/EEC Rådets direktiv 90/434/EEC af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller et SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater.
(Fusjonsskattedirektivet)

2008/55/EEC Rådets direktiv 2008/55/EEC af 26. maj 2008 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger (The Recovery Directive)

DOK 16412/08,
FISC 176 Rådet for den Europeiske Rådsresolusjon om Samordning inden for direkte beskatning - regler for fraflytningsbeskatning, av den 2. Desember 2008

12 Forarbeider

- St.prp.nr. 100 (1991-1992) Om samtykke til ratifikasjon av Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde.
- Ot.prp.nr. 1 (2008-2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 - lovendringer

13 Skatteavtaler

- Mønsteravt. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris, oppdatert 17. juli 2008. (OECDs Mønsteravtale)
- OECDkomm. Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD Committee of Fiscal Affairs. Introduction. Model Convention. Commentaries. Paris, oppdatert 17. juli 2008.
- NSA Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue, av 23. September 1996 (Den nordiske skatteavtalen)
- Norges skatteavtaler pr. 01.08.09 http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/skatteavtaler/skatteavtaler-liste.html?id=450647

14 Uttalelser, høringsnotater m.v.

- NHO (2008) NHOs kommentarer til Regjeringens forslag til statsbudsjett for 2009, av 16.oktober 2008.
http://www.nho.no/getfile.php/filer%20og%20vedlegg/NHO_Statsbudsjettet_2009_Brev_til_Finanskomiteen1.pdf

Høringsbrev 25.mars 2009	Høring - utfyllende forskrift om skattlegging ved uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde, Finansdepartementet, 08/1086 SL HRu/KR
COM(2006)825 Final	Communication from the commission to the council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee
ECO/205	Den Europeiske Økonomiske Sosiale Komités høringsuttalelse: "Samordning av medlemsstaternas direkta skattesystem"
IP/08/1362	EU-Kommisjonens uttalelse av 18. september 2008: Direct taxation: Commission requests Sweden to change restrictive exit tax provisions for companies.